
المحاسبة المالية في
شركات الأشخاص
شركات التضامن والتوصية البسيطة
دكتور
ناصر نور الدين عبد اللطيف
استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة – جامعة الإسكندرية
دكتور
محمد محمود البابلى
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة الإسكندرية
دار التعليم الجامعى
٢١ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار -مبامى - الإسكندرية -ج.م.ع
تليفاكس: ٠٣/٥٥٦٣٩٦١١ موبايل: ٠٠٢/٠١٠٠١٨٣١٧٩٦
٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩
Email : dartalemg@yahoo.com

المحاسبة المالية

في

شركات الأشخاص

"شركات التضامن والتوصية البسيطة"

دكتور

ناصر نور الدين عبد اللطيف

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

2013



دار التعليم الجامعى

٢١ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامى - الإسكندرية - ج.م.ع.

تليفاكس: ٠٠٢-٠٣/٥٥٦٣٩٦١ موبايل: ٠٠٢/٠١٠٠١٨٣١٧٩٦

٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩ Email:dartalemg@yahoo.com

بسم الله الرحمن الرحيم

" وفوق كل ذي علم عليم"

صدق الله العظيم

مقدمــة

مما لا شك فيه أن مقدرة الفرد منفردا تعتبر في كثيــر مــن الأحــوال محدودة ومحددة بقدراته المالية والتنظيمية والإدارية، وقد لا يــستطيع الفــرد منفردا أن يخاطر في مجالات استثمارية متوسطة أو كبيرة، وبالتالي قد يشترك أكثر من فرد في تكوين منشأة بملكية جماعية فيما بينهم وفي هذه الحالة نطلــق علي هذا الكيان الجديد "شركة".

وقد يتم تكوين هذه الشركة بين شريكين أو أكثر بحيث يتعاون مجموعــة من الشركاء في مجال تمويل وإدارة الاستثمارات الأمر الذي يساعد علي تحقيق قدر من المشاركة في المخاطر وإدارة استثماراتهم في شركات قد تتخصص في أنشطة خدمية أو تجارية أو صناعية. وهذا ما يسمي بشركات الأشخاص.

وقد أظهر حدوث مجموعة من التطورات في حجم ونوعيــة الأنــشطة خصوصا التطورات في مجال النشاط الصناعي إلي ظهور قصور في قــدرات شركات الأشخاص لمحدودية مؤسسيها حدد قدرتها علي الاســتفادة مــن تلــك التطورات التي تتطلب مبالغ طائلة لذلك ظهرت فكرة شركات المساهمة ووهي الركيزة الأساسية فيما تعارف عليه بشركات الأموال حيث يمكــن أن يــشارك مئات بل آلاف الأفراد في رأس مال الشركة بما يساعد علي تحقيق قدر أكبــر من المشاركة في المخاطر.

وبطبيعة الحال فإن ظهور شركات الأموال لم يقضي علي وجود شركات الأشخاص كما أن ظهور شركات الأشخاص لم يقضي من قبل علــي وجــود المنشآت الفردية فكل نوع من تلك الأنواع الثلاثة موجود في الحياة الاقتصادية

ويمارس نشاطه الخدمي أو التجاري أو الزراعي أو الصناعي في حدود قدراته.

وتنقسم شركات الأشخاص إلي شركات تضامن وشركات توصية بسيطة، ويتضامن جميع الشركاء في شركات التضامن في مواجهة جميع تعهدات والتزامات الشركة ولو لم يحصل التوقيع إلا من أحدهم حيث تكون مسئولية الشركاء المتضامنون مسئولية كاملة عن التزامات الشركة تجاه الغير وهي مسئولية غير محدودة وغير محددة بحصصهم في رأس مال الشركة، ولدائني الشركة ضمان عام علي أموال الشركة بصفة أصلية وعلي أموال الشركاء المتضامنون الخاصة بصفة احتياطية فإذا لم تكفي أموال الشركة يفي الشركاء المتضامنون بالباقي، كما أن إشهار إفلاس شركة التضامن يترتب عليه بالضرورة إشهار إفلاس جميع الشركاء المتضامنون.

ويعرف القانون التجاري شركة التوصية البسيطة بأنها شركة تعقد بين شريك واحد أو أكثر من المتضامنون وبين شريك واحد أو أكثر يكونون أصحاب أموال فيها وخارجين عن الإدارة ويسمون موصون. ويكون الشريك الموصي في هذه الحالة مسئولا عن ديون والتزامات الشركة بقدر حصته في رأس المال فقط ولا يحق له إدارة الشركة ولا يترتب علي إشهار إفلاس الشركة إفلاسه.

وتنقسم شركات الأموال إلي شركات مساهمة وشركات توصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، وينقسم رأس مال الشركات المساهمة إلي أجزاء متساوية القيمة يطلق عليها أسهم، ويتم تداول تلك الأسهم بالشراء والبيع في بورصة الأوراق المالية ويكون المالك-المساهم- مسئولا عن ديون والتزامات وخسائر الشركة بقدر ما يمتلكه من أسهم.

أما رأس ما شركة التوصية بالأسهم فيتكون من جــزئيين الجــزء الأول يمتلكه شريك متضامن أو أكثر مسئول مسئولية كاملة والجزء الثاني يتكون من أسهم متساوية القيمة يمتلكها مجموعة من المساهمين يكونون مسئولين بقدر ما يمتلكون من أسهم وهذه الأسهم تكون قابلة للتداول.

أما الشركات ذات المسئولية المحدودة فيتكون رأسمالها من مجموعة من الحصص المتساوية بحد أقصي خمسين حــصة لخمــسين شــريك ولا يكــون الشريك مسئولا إلا بقدر حصته في رأس المال. ونشير بداية إلي أننــا ســوف نتناول خلال هذا الكتاب المعالجات المحاسبية المرتبطة بالــشركات المــساهمة تحديدا دون شركات التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسئولية المحدودة.

وفي ضوء ذلك، فإننا نخصص هذا الكتاب بمكوناته لدراســة المحاســبة المالية في شركات الأشخاص دون شركات الأموال التي نخصص لها كتابا آخر منفصلا، ولتحقيق الهدف من هذا الكتاب تم تقسيم الدراسة خلاله إلــي خمــسة فصول أساسية تتناول دورة حياة شــركة الأشــخاص منــذ تكوينهــا وولادة الشخصية الاعتبارية لها ومرورا بتطور وتدهور أحوالها وانتهاء بوفاتهــا أي تصفية أعمالها وانقضاء أجلها.

وبذلك يختص الفــصل الأول بالمعالجــات والإجــراءات المحاســبية المرتبطة بعملية إثبات تكوين شركات الأشخاص، ونتناول في الفــصل الثــاني المعالجات المحاسبية المرتبطة بكيفية قياس وتوزيع الأربــاح والخــسائر فــي شركات الأشخاص.

ونعرض خلال الدراسة بالفصلين الثالث والرابع للمعالجــات المحاســبية الخاصة بتعديل عقد الشركة حيث نتناول تعديل أسس ونسب توزيــع الأربــاح والخسائر وزيادة وتخفيض رأس المال في شركات الأشخاص خلال دراستنا في

الفصل الثالث بينما نتناول في الفصل الرابع كيفية إجراء المعالجات المحاسبية المرتبطة بالتعديل أو التغير في أشخاص الشركاء في شركات الأشخاص سواء من خلال عملية انضمام شريك جديد أو أكثر أو عملية انفصال أو وفاة أحد الشركاء.

وأخيرا نخصص الفصل الخامس لبيان الإجراءات والمعالجات المحاسبية اللازمة لإثبات انقضاء الشركة وانتفاء شخصيتها المعنوية حيث نتناول إجراءات تصفية الشركة سواء كانت تصفية فورية سريعة أو تصفية تدريجية بطيئة وأولويات اهتما المحاسب المالي في كلا الحالتين، ونعرض في نهاية هذا الفصل لإجراءات الاندماج في شركات الأشخاص.

وقد روعي عند إعداد هذا الكتاب تدعيمه بالعديد من الأمثلة والحالات والتطبيقات العملية، وقد تطلب ذلك الرجوع إلى كثير من المراجع والكتب العلمية المعتبرة.

وتبقي في النهاية كلمة وفاء وتقدير لكل الأجيال التي تعلمنا علي يديها وسبقتنا في الكتابة في موضوع هذا الكتاب واخص بالذكر في هذا المقام أستاذي الدكتور عبد الحي مرعي رحمه الله وأساتذتي أدام الله عليهم الصحة ومزيد من العطاء الدكتور السيد عبد المقصود والدكتور أحمد بسيوني والدكتور محمد سرايا. ولعلنا نكون قد قدمنا للدارسين عملا مفيدا في هذا المجال. ونسأل الله العلي القدير التوفيق في إعداد هذا المؤلف بحيث يكون مفيدا لقارئيه.

وبالله التوفيق ،،،

المؤلف

الإسكندرية 14 سبتمبر

قائمة محتويات الكتاب

الفصل الأول

تكوين شركات الأشخاص

يختص هذا الفصل بمجموعة من المعالجات المحاسبية المرتبطة بميلاد الشخصية المعنوية للشركة، أي مجموعة المعالجات المحاسبية الواجب إجرائها لإثبات تكوين شركات الأشخاص، وبصفة عامة تنقسم شركات الأشخاص إلى ثلاثة أنواع من الشركات هي شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة، وشركات المحاصة. ويمثل النوع الأخير من تلك الشركات حالة خاصة مؤقتة في شركات الأشخاص نظرا لطبيعتها المستترة ووقتية نشاطاتها وقصر أجلها، لذلك قد نتناول المعالجات المحاسبية لتكوين تلك الشركات وتسجيل نشاطاتها والتقرير عنها بصفة مستقلة في مرحلة لاحقة من الدراسة إذا توافر لها مكان في هذا الكتاب. ومن ثم فإن المعالجات المحاسبية لإجراءات التكوين في هذا الفصل تقتصر على كل من شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة فقط. وفى هذا الصدد نجد أن إجراءات التكوين من الناحية القانونية أو المحاسبية متماثلة لكلا نوعى الشركات حيث لا اختلاف بين التزامات الشريك المتضامن أو الشريك الموصى عند تكوين الشركة. وتتمثل التزامات الشركاء عند تكوين الشركة فى أداء وسداد حصصهم في رأس مال الشركة.

وبطبيعة الحال فإن كلمة "شركة" تعبر عن أن الوحدة الاقتصادية غير مملوكة لفرد وحيد وإلا أطلق عليها "منشأة فردية"، وبالتالي تعتبر أي "شركة" بصفة عامة بمثابة وحدة اقتصادية مملوكة ملكية جماعية لمجموعة من الأفراد سواء كانت في شكل شركة أشخاص حيث يكون عدد الشركاء محدود (شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة) أو كانت في شكل شركة أموال حيث يكون عدد المساهمين أكثر (شركة مساهمة أو شركة توصية بالأسهم أو شركة ذات مسئولية محدودة).

وفي ضوء ذلك نتناول خلال هذا الفصل الإجراءات المحاسبية اللازمة لتكوين شركات الأشخاص، ونبدأ بالتعرف علي الفرق بين شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، وفي هذا المجال نركز علي النقاط التالية:

- يكون جميع الشركاء في شركة التضامن متضامنون.
- في شركة التوصية البسيطة يكون فيها شريك متضامن أو أكثر وشريك موصى أو أكثر.

ولكن ما هو الفرق بين الشريك المتضامن والشريك الموصى؟

- يعتبر الشريك المتضامن كالتاجر الفرد مسئول مسئولية كاملة وغير محدودة عن كل ديون والتزامات وخسائر الشركة سواء في حدود حصته في رأس المال أو في أمواله الخاصة. ويكون من حق الشريك المتضامن أن يكون مسئولا عن إدارة الشركة. ويمكن أن يظهر أسم الشريك المتضامن في عنوان الشركة
- أما الشريك الموصى فيكون مسئول فقط عن ديون والتزامات وخسائر الشركة بقدر حصته في رأس المال، وبالتالي تكون مسئوليته مسئولية محدودة ومحددة بقدر هذه الحصة. وبطبيعة الحال ليس من حق الشريك الموصي إدارة الشركة.

وفي ضوء ذلك نعرض لإجراءات تكوين شركات الأشخاص سواء كانت تضامن أو توصية بسيطة وفقا للسياق التالي.

بعد تحرير عقد الشركة، وتحديد حصة أو مقدار مساهمة كل شريك من الشركاء في رأس مال الشركة، يبدأ كل شريك في سداد حصته في رأس المال، وبالتالي يتم إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات تكوين الشركة، واثبات سداد كل

سريت لحصته في رأس مال الشركة الأمر الذي يتوقف على طبيعة أو نوع الحصة المقدمة من كل شريك.

ويمكن أن نميز في هذا الصدد بين ثلاث أنواع من الحصص التي يساهم بها الشركاء في أي شركة أشخاص سواء كانت تضامن أو توصية بسيطة حيث تنقسم إسهامات الشركاء فى شركات الأشخاص فى أنواع ثلاثة من مساهمات الحصص هى:

- المساهمة النقدية فى رأس المال (حصة نقدية).
- المساهمة العينية فى رأس المال (حصة عينية).
- المساهمة فى إدارة الشركة بالجهد والعمل (حصة عمل).

وتقتصر المعالجة المحاسبية لاجراءات التكوين على اثبات المساهمات النقدية والعينية فى رأس المال والتقرير عنها، حيث لا مجال فى الفكر المحاسبى المستقر لاثبات المساهمات بالجهد والعمل فى سجلات الشركة أو الإفصاح عنها فى تقاريرها المالية.

حصة العمل

محاسبيا لا يتم إجراء قيد بالنسبة لحصة العمل في تاريخ التكوين ، بل يكتفي بذكر أن الشريك المعين مشارك بمجهوده نظير نسبة معينة من الأرباح سوف يحصل عليها عندما تحقق الشركة صافي ربح وتقوم بتوزيعه بين الشركاء وفقا لعقد الشركة.

أما فيما يتعلق بكل من الحصة النقدية أو الحصة العينية فيتم إجراء المعالجة المحاسبية لكلاهما وفقا للسياق التالي.

الحصة النقدية

وفيها يساهم الشريك في الشركة عن طريق تقديم حصته في رأس المال نقدا، ولإثبات هذه المساهمة محاسبيا يمكن أن نفرق بين حالتين:

1. حالة سداد الحصة النقدية دفعة واحدة حيث يتم جعل حساب النقدية مـدينا، ويجعل حساب رأس مال الشريك المعين دائنا بقيمة الحصة النقدية.

ويكون قيد اليومية في هذه الحالة كما يلي:

xxx		من حـ/ النقدية
	xxx	إلي حـ/ رأس مال الشريك ....
		قيد إثبات سداد قيمة الحصة النقدية دفعة واحدة

2. حالة سداد الحصة النقدية علي أكثر من دفعة حيث يتم توسيط حساب حصص الشركاء وبحيث يجعل حساب حصة الشريك في البداية مدينا بكامل قيمة الحصة، ويجعل حساب رأس ماله دائنا بقيمة الحصة بالكامل ثم يجعل حساب النقدية مدينا، ويجعل حساب حصة الشريك دائنا بقيمة ما تم سداده من دفعات أولا بأول ووفقا لتسلسل تواريخ السداد.

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

قيد إثبات حصة الشريك بالكامل:

xxx		من حـ/ حصة الشريك ...
	xxx	إلي حـ/ رأس مال الشريك ....
		قيد إثبات قيمة الحصة النقدية بالكامل

قيد بالجزء المسدد من الحصة:

xxx		من حـ/ النقدية
	xxx	إلي حـ/ حصة الشريك ....
		قيد إثبات سداد قيمة الدفعة المسددة من حصة الشريك

مثال رقم (1):

فى أول يناير 2011 أتفق كل من أحمد ومحمد ومحمود على تكـوين شـركة توصية بسيطة برأسمال قدره 600000 جنيه يقسم بين الشركاء بنسبة 3 : 2 : 1 على التوالى، وعلى أن يكون الشريك محمود شريكا موصـيا. وقـد اتفـق الشركاء على أن يتم سداد رأس المال نقدا وعلى دفعات كالتالى:

- يسدد 50 % من حصة كل شريك فى رأس المال فور توقيع العقد فى أول يناير 2011.
- يسدد 30 % من حصة كل شريك فى رأس المال بعد 6 أشهر من تاريخ التوقيع على عقد الشركة.
- يسدد المتبقى من حصص الشركاء فى رأس المال بعد 9 أشهر من تاريخ التوقيع على عقد الشركة.
- تحتسب فائدة تأخير بمعدل 12% سنويا في حالة تأخر أحد الشركاء عن سداد الدفعات الخاصة به.

المطلوب:

1. تسجيل قيود اليومية اللازمة لاثبات حصص الـشركاء فـى رأس المـال وسدادها وتصوير حساب حصص الشركاء وتصوير ميزانية عمومية افتتاحيـة للشركة الجديدة بفرض قيام كافة الشركاء بالوفـاء بتعهـداتهم فـى التـواريخ المحددة.
2. تسجيل قيود اليومية اللازمة لاثبات حصص الـشركاء فـى رأس المـال وسدادها بفرض عدم قيام الشريك محمود بسداد الدفعة الأخيرة فـي موعـدها وسدادها في نهاية ديسمبر 2011.

إجابة المثال رقم (1):

- اثبات حصص الشركاء فى رأس المال:

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
300000		حـــ/ حصة الشريك أحمد
200000		حـــ/ حصة الشريك محمد
100000		حـــ/ حصة الشريك محمود
		إلي مذكورين
	300000	حـــ/ رأس مال الشريك أحمد
	200000	حـــ/ رأس مال الشريك محمد
	100000	حـــ/ رأس مال الشريك محمود

- اثبات سداد حصص الشركاء فى المواعيد المتفق عليها:

اثبات سداد الدفعة الأولي=50% في أول يناير 2011

مدين	دائن	البيان
300000		من حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	150000	حـــ/ حصة الشريك أحمد
	100000	حـــ/ حصة الشريك محمد
	50000	حـــ/ حصة الشريك محمود

اثبات سداد الدفعة الثانية=30% بعد 6 شهور في 2011/7/1

180000		من حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	90000	حـــ/ حصة الشريك أحمد
	60000	حـــ/ حصة الشريك محمد
	30000	حـــ/ حصة الشريك محمود

اثبات سداد الدفعة الثالثة=20% بعد 9 شهور في 2011/10/1

120000		من حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	60000	حـــ/ حصة الشريك أحمد
	40000	حـــ/ حصة الشريك محمد
	20000	حـــ/ حصة الشريك محمود

ويلاحظ فى هذا المثال أن الشركاء قد قاموا بسداد حصصهم النقدية فى رأس المال على دفعات فى المواعيد المتفق عليها.

ويتم تصوير حساب حصص الشركاء في تاريخ التكوين علـــي النحـــو التالي:

حـــ / حصص الشركاء(القيم بآلاف الجنيهات)

بيان	جـ	ب	أ	بيان	جـ	ب	أ
من حـــ/النقدية	50	100	150	إلي حـــ/ رأسمال لشركاء	100	200	300
رصيد م. عمومية	50	100	150				
	100	200	300		100	200	300

ويتم إعداد الميزانية العمومية للشركة الجديدة في تاريخ التكوين بذلك علي النحو التالي:

ميزانية عمومية إفتتاحية

600000 رأسمال لشركاء (300000) حصص الشركاء	300000	النقدية	300000
	300000		300000

أما فى حالة تأخر أى من الشركاء فى سداد أية دفعة من مساهماته فى رأس مال الشركة بعد التاريخ المتفق عليه مقدما بينهم، فإنه يلتزم بفوائد تأخير لصالح الشركة وفقا لما يقضى به الاتفاق بين الشركاء أو وفقا لما يقضى بـه القانون المدنى فى هذا الصدد. وينص القانون المدنى المصرى فى هذا الصدد بأنه إذا تعهد شريك بأن يقدم حصته فى الشركة مبلغا من النقود ولم يقدمه فى الميعاد المتفق عليه التزم بفوائد تأخير من تاريخ الاستحقاق من غير حاجة إلى مطالبة قضائية، ودون إخلال بما قد يستحق من تعويض تكميلى عند الاقتضاء.

ويحقق توسيط حساب حصة الشريك فى هذه الحالة إمكانية تتبع حصص الشركاء والتعرف على تواريخ استحقاقها والمحاسبة عن فوائد وغرامات التأخير عنها.

وإذا إفترضنا فى النقطة الثانية من المثال السابق أن الشريك محمود قد تأخر فى سداد الدفعة الأخيرة من مساهمته فى رأس مال الشركة، وقام بسدادها فى نهاية ديسمبر 2011، وبفرض أن عقد الشركة يقضى باحتساب فوائد تأخير على الشركاء حالة التأخر فى سداد حصصهم فى رأس المال أو جانبا منها بواقع 12 % سنويا كما هو مقرر في هذا المثال. فإنه يترتب على ذلك تعديل

فى حل المثال السابق لتصبح قيود إثبات سداد حصص الشركاء فى رأس المال على النحو التالى.

اثبات سداد الدفعة الأولي=50% في أول يناير 2011

300000		من حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	150000	حـــ/ حصة الشزيك أحمد
	100000	حـــ/ حصة الشريك محمد
	50000	حـــ/ حصة الشريك محمود

اثبات سداد الدفعة الثانية=30% بعد 6 شهور في 2011/7/1

180000		من حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	90000	حـــ/ حصة الشريك أحمد
	60000	حـــ/ حصة الشريك محمد
	30000	حـــ/ حصة الشريك محموذ

اثبات سداد الدفعة الثالثة=20% بعد 9 شهور في 2011/10/1

100000		من حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	60000	حـــ/ حصة الشريك أحمد
	40000	حـــ/ حصة الشريك محمد

اثبات سداد الدفعة الاخيرة للشريك محمود:

حيث أن الشريك محمود سدد الدفعة الأخيرة لحصته فى رأس المال فى نهايـــة ديسمبر، أى بعد ثلاثة أشهر من تاريخ الاستحقاق، لذلك فإنه يلتزم بسداد الدفعة الأخيرة ومقدارها 20000 جنيه علاوة على فوائد تاخير بواقع 12 % ســنويا عن تلك المدة، ومن ثم فإن فوائد التأخير تكون:

فوائد التأخير = 20000 × 12 % × 3 ÷ 12 = 600 جنيه.

وعلى ذلك يكون قيد سداد الشريك محمود للدفعة الاخيرة من حصته متأخرا بما في ذلك الفوائد كما يلى:

20600		من حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	20000	حـــ/ حصة الشريك محمود
	600	حـــ/ فوائد تأخير

وتتم تسوية فوائد التأخير الدائنة فى نهاية العام في 2011/12/31 بإقفالها فـــى حساب الأرباح والخسائر بالقيد التالي.

600		من حـــ/ فوائد تأخير
	600	حـــ/ الأرباح والخسائر

الحصة العينية

قد تكون الحصة العينية في صورة أصل وحيد أو مجموعة من الأصول المقدمة من أحد الشركاء، وفي هذه الحالة يكون القيد الواجب إجراءه مـــشتملا حساب أو حسابات الأصول المقدمة(من مذكورين) في الجانب المدين ...إلـــى حساب رأس مال الشريك في الجانب الدائن.

وقد تكون في صورة أصول والتزامات مقدمة من أحد الشركاء خصوصا إذا كان هذا الشخص مالكا لمنشأة فردية قبل دخوله شريكا في الشركة ويكون القيد الواجب إجراءه في هذه الحالة مشتملا حساب الأصول المقدمة(من منكورين) في الجانب المدين ... وكل من (إلى مذكورين) حساب رأس مال الشريك وحسابات الالتزامات المنتقلة للشركة الجديدة في الجانب الدائن.

ويكون الشكل العام لقيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

<u>قيد إثبات سداد قيمة حصة عينية في شكل أصول فقط مقدمه من أحد الشركاء:</u>

		من مذكورين
xx		حـ/ نقدية
xx		حـ/ عقارات
xx		حـ/ أثاث وتركيبات
xx		حـ/ أجهزة ومعدات
		حـ/ سيارات
xx		حـ/ أصول مقدمة أخري
	xx	إلى حـ/ رأس مال الشريك "..."
		(إثبات سداد قيمة الحصة العينية المقدمة في شكل أصول من الشريك ... في تاريخ التكوين)

مع مراعاة أنه يتم تحديد قيمة تلك الأصول المقدمة استنادا إلي قيمتها السوقية العادلة المتفق عليها في تاريخ التكوين وليس وفقا لتكلفتها التاريخية وقت إقتنائها.

وعموما لا يختلف الإجراء المحاسبي اللازم لإثبات الحصة العينية المقدمة في شكل منشأة فردية عن القيد الرئيسي السابق إلا بوجود التزامات

منتقلة للشركة الجديدة تظهر في الجانب الدائن من قيد السداد الـــذي يمكـــن أن يظهر علي النحو التالي.

<u>قيد إثبات سداد قيمة حصة عينية في شكل منشأة فردية(أصـــول والتزامـــات) مقدمه من أحد الشركاء:</u>

		من مذكورين
xx		حـــ/ نقدية
xx		حـــ/ عقارات
xx		حـــ/ عملاء وأوراق قبض
xx		حـــ/ أصول مقدمة أخري
		إلي مذكورين
	xxxx	حـــ/ رأس مال الشريك "..."
	xx	حـــ/ دائنين وأوراق دفع
	xx	حـــ/ التزامات منتقلة أخري
		(إثبات سداد الحصة العينية المقدمة من الشريك ...)

ويمكن بعد إجراء قيود السداد الخاصة بكل شريك استخدام ما ورد بتلك القيود لتصوير الحسابات وتحديد الأرصدة وإعداد الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة الجديدة لتوضح المركز المالي لها في تاريخ الاتفاق، ويمكن التعرف علي تلك الإجراءات من خلال بيانات المثال التالي.

مثال رقم (2):

أتفق نور، وكامل، ومحمد على تكوين شركة تضامن وبحيـــث يكـــون إجمالي رأس مال الشركة الجديدة قدرة 600000 جنيه، وبحيـــث يقـــسم رأس المال بينهم بنسبة 1 : 2 : 3 على التوالي، وقد قام الشريك (نـــور) بـــسداد 40% من حصته في رأس المال نقدا في تاريخ الاتفاق، وقد اتفق مع الشريكين

(كامل، ومحمد) على سداد باقي حصه الشريك نور في رأس المال(60%) على دفعتين متساويتين بعد ذلك الأولى بعد ثلاثة أشهر، والثانية بعد ستة أشهر من تاريخ الاتفاق.

أما بالنسبة للشريك(كامل) فقد قدم الأصول التالية سدادا لحصته في رأس المال:

- 30000 جنيه عقارات(القيمة السوقية العادلة 50000 جنيه).
- 80000 جنيه أثاث وتركيبات(القيمة السوقية العادلة 40000 جنيه).
- 70000 جنيه سيارات(القيمة السوقية العادلة 90000 جنيه).
- الباقي نقدا في تاريخ الاتفاق.

وبالنسبة للشريك(محمد) فقد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية سدادا لحصته في رأس المال، وقد ظهرت الميزانية العمومية لمنشأة(محمد) الفردية في تاريخ الاتفاق كما يلي:

46000	نقدية	200000	رأس المال
53000	عملاء	30000	أرباح محتجزة
21000	أوراق قبض	80000	دائنين وأوراق دفع
60000	مستلزمات	20000	مصاريف مستحقة
80000	معدات		
30000	أثاث		
40000	سيارات		
330000		330000	

وقد اتفق الشركاء الثلاثة فيما بينهم على الآتي:

1. بفحص رصيد حساب العملاء تقرر إعدام دين مبلغ 3000 جنيه، وتكوين مخصص ديون مشكوك فيها بنسبة 10 % من باقي العملاء.

2. اتضح أن القيمة الحالية لأوراق القبض بعد خصم مصاريف القطع(الخصم) في تاريخ الاتفاق 20000 جنيه.

3. القيمة السوقية العادلة للمستلزمات 50000 جنيــه، وللمعــدات 120000، وللأثاث 25000 جنيه، وللسيارات 30000 جنيه.

4. اتفقوا علي عدم انتقال المصاريف المستحقة للشركة الجديدة.

5. اتفقوا على أن يتم تسوية الفروق نقدا سواء بالسحب أو الإيداع.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات تكوين الشركة، وسداد الشركاء الثلاثــة لحصصهم في رأس المال.

2. تصوير ميزانية عمومية افتتاحية للشركة الجديدة في تاريخ التكوين.

3. افترض أن الشركاء الثلاثة لم يتفقوا علي تسوية الفروق في حصة الــشريك محمد فما أثر ذلك علي قيد سداد الشريك محمد وكيف تظهر الميزانية العمومية افتتاحية للشركة الجديدة في تاريخ التكوين في هذه الحالة؟.

4. إجراء ما يلزم لاثبات سداد الشريك نور باقي حصته في رأس المال.

5. إجراء ما يلزم لاقفال دفاتر منشأة (محمد) الفردية.

إجابة المثال رقم (2):

نلاحظ أن إجمالي رأس مال الشركة الجديدة 600000 جنيه، وأنه يقسم بين الشركاء الثلاث بنسبة 1 : 2 : 3 على التوالي، وبذلك تكون حــصة كــل شريك منهم كما يلي:

- حصة الشريك (نور) = 600000 × (1 ÷ 6) = 100000جنيه.
- حصة الشريك (كامل) = 600000 × (2 ÷ 6) = 200000 جنيه.
- حصة الشريك (محمد) = 600000 × (3 ÷ 6) = 300000 جنيه.

ويتم إجراء قيود سداد الشركاء الثلاثة لحصصهم في رأس المال علي النحو التالي:

قيد سداد حصة الشريك (نور)

ذكرنا أنه إذا كان الشريك يسدد حصته النقدية على دفعات ، فان الأمر يتطلب توسيط حساب يسمى حساب حصص الشركاء أو حصة الشريك بحيث يجعل مدينا ورأس المال دائن بكامل الحصة في البداية، ثم يجعل دائنا بالجزء المسدد منها فقط وفي تاريخ السداد سواء عند الاتفاق أو بعد ذلك، لذلك تكون قيود اليومية الخاصة بالشريك نور كما يلي:

مدين	دائن	البيان
100000		من حـ/ حصة الشريك" نور "
	100000	إلى حـ/ رأس مال الشريك "نور"
		(إثبات قيمة حصة الشريك نور بالكامل)
40000		من حـ/ النقدية
	40000	إلى حـ/ حصة الشريك "نور"
		(إثبات قيمة الدفعة المسددة 40% من الحصة في تاريخ الاتفاق)

ويظهر حساب حصة الشريك نور في تارخ الاتفاق بذلك علي النحو التالي:

حـ / حصة الشريك نور

مدين	البيان	دائن	البيان
100000	إلي حـ/ رأس مال نور	40000	من حـ/النقدية
		60000	رصيد م. عمومية
100000		100000	

ونلاحظ أنه طالما يوجد جزء غير مسدد 60000 جنيه تمثل 60% من حصة الشريك (نور) فإن هذا المبلغ يمثل رصيد حساب حصة الشريك نور، ويخصم هذا الرصيد من حساب رأس مال الشريك نور عند إعداد الميزانية العمومية الافتتاحية وصولا لتحديد رأس المال المدفوع في تاريخ التكوين.

قيد سداد الشريك (كامل)

قدم الشريك كامل حصة عينية في صورة مجموعة من الأصول المقدمة وتسجل بالقيم الجديدة المتفق عليها بين الشركاء باعتبارها تمثل القيمة السوقية العادلة في تاريخ الاتفاق، وعلي أن يتم تحديد المبلغ المدفوع نقدا كمتمم وفقا لاتفاق الشركاء سواء بالسحب أو الإيداع كما يتضح من قيد اليومية التالي:

		من مذكورين
50000		حـ/ عقارات
40000		حـ/ أثاث وتركيبات
90000		حـ/ سيارات
20000		حـ/ نقدية(متمم)
	200000	إلى حـ/ رأس مال الشريك"كامل"
		(إثبات سداد حصة الشريك كامل في تاريخ التكوين)

قيد سداد الشريك (محمد)

قدم الشريك محمد حصة عينية في صورة منشأة فردية كان يمتلكها منفردا قبل الاتفاق علي تكوين الشركة، وتتمثل في مجموعة من الأصول المقدمة وتسجل بالقيم الجديدة المتفق عليها بين الشركاء علي اعتبار أنها تعكس القيم السوقية العادلة كما تشمل أيضا انتقال التزامات إلى الشركة الجديدة تسجل بالقيم المتفق عليها أيضا، وبحيث يتم تحديد المتمم نقدا بالسحب(يجعل حساب النقدية دائن) أو بالإيداع(يجعل حساب النقدية مدينا) كما يتضح من إجراء قيد اليومية التالي:

		من مذكورين
50000		حـ/ عملاء
21000		حـ/ أوراق قبض
50000		حـ/ مستلزمات
120000		حـ/ معدات
25000		حـ/ أثاث
30000		حـ/ سيارات
90000		حـ/ نقدية(متمم)
		إلي مذكورين
	300000	حـ/ رأس مال الشريك "محمد"
	80000	حـ/ دائنين وأوراق دفع
	5000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	1000	حـ/ مخصص قطع أوراق قبض
		(إثبات سداد حصة الشريك محمد)

ونلاحظ من خلال حل هذا المثال ما يلي:

1. بالنسبة للعملاء (53000 جنيه) يخصم منها الديون المعدومة المتفق عليها عند تكوين الشركة وتبلغ 3000 جنيه، ويظهر الباقي 50000 جنيه في الجانب المدين لقيد السداد ، كما يتم تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بنسبة 10 % من رصيد باقي العملاء. وتكون قيمة مخصص الديون المشكوك فيها بذلك = 50000 × 10% = 5000 جنيه تظهر في الجانب الدائن من قيد السداد.

2. بالنسبة لأوراق القبض (21000 جنيه) تظهر في الجانب المدين بكامل قيمتها الدفترية أو قيمتها الاسمية على أن يتم تكوين مخصص قطع أوراق

القبض بالفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية لها وهو 1000 جنيه يظهر في الجانب الدائن من قيد السداد.

3. تم تسجيل باقي عناصر الأصول المنتقلة إلي الشركة الجديدة بقيمتها السوقية العادلة المتفق عليها بين الشركاء في تاريخ التكوين.

4. أي أصل أو التزام يتم الاتفاق بين الشركاء صراحة على عدم إنتقاله إلي الشركة الجديدة مثل المصاريف المستحقة لا يظهر في قيد السداد.

5. هناك عناصر لا تظهر في قيد السداد تلقائي رغم أنها موجودة في الميزانية العمومية للمنشأة الفردية لأنها لا تنتقل بطبيعتها للشركة الجديدة مثل عناصر حقوق الملكية رأس المال والاحتياطي والأرباح المرحلة والمحتجزة(أرباح السنوات السابقة) أو الخسائر المرحلة(خسائر السنوات السابقة) أو حساب جارى صاحب المنشأة الفردية.

6. إذا لم ينص على تسوية الفروق نقدا بالسحب أو الإيداع يكون متمم القيد في هذه الحالة بمثابة شهرة محل إذا ظهر في الجانب المدين من قيد السداد.

7. يتم إعداد قائمة المركز المالي(الميزانية العمومية الافتتاحية) للشركة الجديدة في تاريخ التكوين من خلال ما تم إجراءه من قيود سداد.

وبناء علي ذلك يمكن أن تظهر الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة الجديدة علي النحو التالي:

150000	نقدية(1)	40000	رأس مال الشريك نور(4)
50000	عملاء	200000	رأس مال الشريك كامل
21000	أوراق قبض	300000	رأس مال الشريك محمد
50000	مستلزمات	540000	إجمالي رأس المال المدفوع
120000	معدات	5000	مخصص ديون مشكوك فيها(5)
50000	عقارات	1000	مخصص قطع أوراق قبض(6)
120000	سيارات(2)	80000	دائنين وأوراق دفع
65000	أثاث وتركيبات(3)		
626000		626000	

(1) يمثل مجموع ما دفعه الشريك نور نقدا 40000 جنيه + ما دفعه الشريك كامل نقدا 20000 جنيه + ما دفعه الشريك محمد نقدا 90000 جنيه = 150000 جنيه.

(2) يمثل مجموع ما قدمه الشريك كامل من سيارات 90000 جنيه + ما قدمه الشريك محمد من سيارات 30000 جنيه = 120000 جنيه.

(3) يمثل مجموع ما قدمه الشريك كامل من أثاث 40000 جنيه + ما قدمه الشريك محمد من أثاث 25000 جنيه = 65000 جنيه.

(4) يمثل رصيد رأس مال الشريك نور وقدره 40000 جنيه الجزء المدفوع من حصته في رأس المال حتى تاريخ إعداد الميزانية، وكان من الممكن أن يتم تسجيله كما يلي (رصيد حصته في رأس المال بالكامل 100000جنيه مخصوما منه الجزء غير المسدد من حصته وقدره 60000 جنيه).

(5) كان يمكن خصم مخصص الديون المشكوك فيها وقدره 5000 جنيه شكليا من رصيد العملاء وقدره 50000 جنيه في جانب الأصــول علــي أن يظهــر الفرق بمبلغ 45000 جنيه.

(6) كان يمكن خصم مخصص قطع أوراق القبض وقدره 1000 جنيه شــكليا من رصيد أوراق القبض وقدره 21000 جنيه في جانب الأصول علي أن يظهر الفرق بمبلغ 20000 جنيه.

وبذلك كان يمكن إعداد الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة الجديدة في تاريخ التكوين كما يلي:

150000	نقدية		100000رأس مال الشريك نور
		40000	- 60000 حصة الشريك نور
	50000عملاء	200000	رأس مال الشريك كامل
45000	- 5000مخصص		
	21000 أوراق قبض	300000	رأس مال الشريك محمد
20000	- 1000 مخصص		
50000	مستلزمات	540000	إجمالي رأس المال المدفوع
120000	معدات	80000	دائنين وأوراق دفع
50000	عقارات		
120000	سيارات		
65000	أثاث وتركيبات		
620000		620000	

وبطبيعة الحال كان يمكن إعداد الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة الجديدة في تاريخ التكوين في شكل قائمة مركز مالي علي النحو التالي:

<u>أولا: الأصول والحسابات المدينة</u>		
عقارات	50000	
أثاث	65000	
معدات	120000	
سيارات	120000	
عملاء	50000	
أوراق قبض	21000	
نقدية	150000	
مستلزمات	50000	
إجمالي الأصول		626000
<u>ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>		
رأس مال الشريك نور(100000-60000حصة)	40000	
رأس مال الشريك كامل	200000	
رأس مال الشريك محمد	300000	
مخصص ديون مشكوك فيها	5000	
مخصص قطع أوراق قبض	1000	
دائنين وأوراق دفع	80000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		626000

3. اثبات سداد الشريك محمد إذا لم يتفق الشركاء علي تسوية الفروق نقدا

		من مذكورين
46000		حـــ/ نقدية
50000		حـــ/ عملاء
21000		حـــ/ أوراق قبض
50000		حـــ/ مستلزمات
120000		حـــ/ معدات
25000		حـــ/ أثاث
30000		حـــ/ سيارات
44000		حـــ/ شهرة محل (متمم)
		إلي مذكورين
	300000	حـــ/ رأس مال الشريك "محمد"
	80000	حـــ/ دائنين وأوراق دفع
	5000	حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	1000	حـــ/ مخصص قطع أوراق قبض
		(إثبات سداد حصة الشريك محمد)

ونلاحظ أنه طالما لم ينص على تسوية الفروق نقدا بالسحب أو الإيداع يكون متمم القيد في هذه الحالة بمثابة شهرة محل بمبلغ 44000 جنيه ويظهر في الجانب المدين من قيد السداد. وتعتبر بمثابة أصل غير ملموس يمكن استهلاكه بعد ذلك علي عدد من السنوات يتم الاتفاق عليه بين الشركاء. وتكون الميزانية العمومية في هذه الحالة كما يلي:

106000	نقدية		100000رأس مال الشريك نور
		40000	- 60000 حصة الشريك نور
	50000عملاء	200000	رأس مال الشريك كامل
45000	- 5000مخصص		
	21000 أوراق قبض	300000	رأس مال الشريك محمد
20000	- 1000 مخصص		
50000	مستلزمات	540000	إجمالي رأس المال المدفوع
120000	معدات	80000	دائنين وأوراق دفع
50000	عقارات		
120000	سيارات		
65000	أثاث وتركيبات		
44000	شهرة محل		
620000		620000	

3. اثبات سداد الشريك نور باقي حصته في رأس المال:

إجمالي حصته في رأس المال = 100000 جنيه سدد منها عن التكــوين 40% أي 40000 جنيه، والباقي علي دفعتين متساويتين كل منهمــا 30000 جنيــه وتكون القيود بذلك كما يلي:

30000		من حـــ/ النقدية
	30000	إلى حـــ/ حصة الشريك "نور"
		(إثبات سداد الدفعة الأولي)

30000		من حـــ/ النقدية
	30000	إلى حـــ/ حصة الشريك "نور"
		(إثبات سداد الدفعة الثانية)

4. اثبات إقفال دفاتر منشأة محمد الفردية:

يمكن إجراء قيد إقفال سجلات المنشأة الفردية لمحمد بجعل الأرصدة المدينة دائنة وجعل الأرصدة الدائنة مدينة وبقيمتها الدفترية القديمة كما هي، ويتضح ذلك من القيد التالي:

		من مذكورين
200000		حـــ/ رأس المال
80000		حـــ/ دائنين وأوراق دفع
20000		حـــ/ مصاريف مستحقة
30000		حـــ/ أرباح مرحلة
		إلي مذكورين
	46000	حـــ/ نقدية
	53000	حـــ/ عملاء
	21000	حـــ/ أوراق قبض
	60000	حـــ/ مستلزمات
	80000	حـــ/ معدات
	30000	حـــ/ أثاث
	40000	حـــ/ سيارات
		(إثبات إقفال دفاتر منشأة محمد الفردية)

ونلاحظ من بيانات قيد إقفال سجلات المنشأة الفردية لمحمد أن كافة الأرصدة المدينة قد جعلت دائنة وبقيمتها الدفترية كما هي وكذلك كافة الأرصدة

الدائنة قد جعلت مدينة وبقيمتها الدفترية القديمة كما هي، ويتضح أيضا ظهور كافة عناصر حقوق ملكية المنشأة الفردية كما هي، والعناصر غير المنتقلة للشركة الجديدة ظهرت أيضا كما هي خلال قيد الإقفال السابق.

والآن دعنا نفترض أنه تم تكوين الشركة وبدأت بالفعل في مزاولة النشاط، وبعد فترة قرر الشركاء إعدام دين علي أحد العملاء القدامي لمنشأة محمد الفردية بمبلغ 4000 جنيه. فما هو الإجراء المحاسبي الملائم في هذه الحالة؟ يتم إثبات ذلك من خلال جعل حساب مخصص الديون المشكوك فيها السابق تكوينه في تاريخ التكوين مدينا وحساب العملاء دائنا بالمبلغ المقرر إعدامه. ويكون القيد بذلك كما يلي:

مدين	دائن	البيان
4000		من حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	4000	إلى حـــ/ العملاء"
		(إثبات الديون المعدومة)

والآن دعنا نفترض أيضا أنه تقرر إعدام دين علي أحد العملاء القدامي لمنشأة محمد الفردية بمبلغ 7000 جنيه وليس 4000 جنيه. فما هو الإجراء المحاسبي الملائم في هذه الحالة؟

في هذه الحالة يتحمل الشريك محمد بالفرق بين مخصص الديون المشكوك فيها السابق تكوينه في تاريخ التكوين مدينا وبين المبلغ المقرر إعدامه. ويكون القيد بذلك كما يلي:

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
5000		حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها
2000		حـــ/ جاري الشريك محمد
	7000	إلى حـــ/ العملاء"
		(إثبات الديون المعدومة)

تحويل منشأة فردية إلى شركة أشخاص

تعتبر عملية تحويل منشاة فردية أو عدة منشآت فردية إلى شركة أشخاص من الأمور المنطقية والشائعة فى التطبيق العملى حيث يلجأ أصحاب المنشآت الفردية عادة إلى تكوين شركات تضامن أو توصية بسيطة بضم أفراد العائلة إلى ملكية المنشأة الفردية بهدف التمتع بالمميزات الضريبية الناجمة عن توزيع صافى دخل المنشأة على عدد أكبر من الأفراد. كذلك قد يلجأ الورثة إلى تحويل المنشاة الفردية التى كان يمتلكها مورثهم لتأخذ شكل شركة واقع باعتبارها شركة أشخاص.

علاوة على ذلك فإنه يمكن أن تندمج أكثر من منشأت فردية لملاك لا تربطهم علاقة تماثل أو تكامل في مجال نشاط معين ليأخذ الادماج القائم بينهما شكل شركة التضامن أو التوصية البسيطة.

وقد يواجه المحاسبون فى مثل تلك الحالات بعضا من المشاكل المحاسبية التى تتعلق بكيفية اثبات ومعالجة الأصول والالتزامات العينية المقدمة من الشركاء مساهمة منهم فى تكوين الشركة الجديدة. كذلك قد يواجه المحاسبون مشاكل محاسبية أخرى تتعلق بكيفية إقفال وتنظيم السجلات المحاسبية للمنشاة الفردية القائمة خاصة فى حالة استخدام نفس السجلات لتسجيل الأحداث المالية الخاصة بالشركة الجديدة. لذلك فإن الدراسة فى هذا الفصل يمكن أن تتصدى أيضا لتلك المشاكل من خلال مجموعة من الأمثلة التطبيقية التالية.

مثال رقم (3):

فى أول يناير 2011 اتفق كل من مندور، و وليد على تكوين شركة تـضامن برأس مال إجمالى قدره 300000 جنيه يقسم بين الشريكين بنسبة 2 : 1 على التوالى. وقد قام الشريك وليد بسداد حصته فى رأس المال نقدا أمـا الـشريك مندور فقد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية وفقا للميزانيـة التاليـة سـدادا لحصته فى رأس مال الشركة.

		أولا: الأصول والحسابات المدينة
	150000	آلات ومعدات
	60000	أثاث
	70000	مخزون
	80000	عملاء
	50000	أوراق قبض
	90000	أوراق مالية
	25000	نقدية
525000		إجمالي الأصول
		ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة
	200000	رأس المال
	20000	أرباح محتجزة
	140000	دائنون
	70000	أوراق دفع
	50000	مجمع إهلاك آلات
	30000	مجمع إهلاك أثاث
	15000	مخصص ديون مشكوك فيها
525000		إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية

المطلوب:

اثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة في ظل كل من الحالات التالية:

- **<u>الحالة الاولى</u>: إذا اتفق الشريكين علي أن يقوم الشريك مندور بسداد النقص فى حصته او سحب الزيادة نقدا.**
- **<u>الحالة الثانية</u>: إذا اتفق الشريكين علي أن تكون قيمة منشأة مندور تعادل قيمة حصته فى رأس المال.**
- **<u>الحالة الثالثة</u>: إذا اتفق الشريكين علي أن تكون قيمة منشأة مندور تعادل قيمة حصته فى رأس المال بعد إعادة تقديرها وقد اسفرت إعادة التقدير عن الآتى:**

1 - تم تقدير الأصول على النحو التالى:

الآلات والمعدات 90000 جنيه، الأثاث 35000 جنيه، والمخزون 60000 جنيه، والعملاء 62000 جنيه، وأوراق القبض 48000جنيه، وأوراق مالية 75000 جنيه.

2 - تبين أن بعض الأثاث قد تم شرائه بالتقسيط، وأن الأقساط المستحقة عليه تبلغ 15000 جنيه لم تتضمنها سجلات منشأة مندور.

إجابة المثال رقم (3):

نلاحظ فى هذا المثال ان الشريك مندور قد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية مقابل حصته فى الشركة. وتتضمن الأصول المقدمة من الشريك نوعيات متفاوتة من الأصول تتمثل فيما يلي:

1 - أصول قابلة للاهلاك كالآلات والمعدات والأثاثات. وهذه الأصول مسجلة فى سجلات المنشأة الفردية بتكلفتها مع بيان مجمعات اهلاكها.

ويتم تسجيل تلك الأصول فى سجلات الشركة بصافى قيمتها الدفترية بعد استبعاد مجمع الاهلاك الخاص بكل أصل، أو بقيمتها التقديرية وفقا لاتفاق الشركاء.

2 - أصول متداولة مثل المخزون أو العدد والأدوات والمهمات والأوراق المالية، وهذه الاصول مسجلة فى سجلات المنشاة الفردية عادة بتكلفتها. ويتم تسجيل مثل تلك الأصول أيضا فى سجلات الشركة بقيمتها الدفترية أو بقيمتها التقديرية حسب اتفاق الشركاء.

3 - أصول متداولة تتمثل فى حقوق مالية للمنشاة الفردية لدى الغير مثل حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض. وهذه الأصول يلتزم الشريك الذى قدمها للشركة بضمان قيمتها والتزام المدينين بسدادها. كذلك فإن هذه الأصول يتم التعبير عنها محاسبيا فى صورة حسابات مدينة فى سجلات الشركة . لذلك فإن أي تعديل فى قيمتها أو فى قيمة الالتزام الواقع على الشريك فيها تتم تسويته فى حساب مخصص دون التأثير على القيمة الأسمية لتلك الحقوق. ويعنى ذلك أنه يجب توسيط حساب مخصص ديون مشكوك فيها لتسوية أي تعديلات فى حسابات العملاء والمدينين، وحساب مخصص قطع أوراق قبض لتسوية أي تعديلات فى قيم أوراق القبض.

وبناء علي ذلك فانه يتم يمكن بيان حل هذا المثال وفقا للسياق التالى.

الحالة الأولى

افتراض إنتقال أصول وخصوم المنشأة الفردية بقيمتها الدفترية مع قيام الشريك مندور بسداد النقص عن حصته فى رأس المال أو سحب الزيادة فيها نقدا. وفى هذه الحالة تكون قيود تكوين الشركة على النحو التالى:

100000		من حـــ/ النقدية
	100000	إلى حـــ/ رأس مال الشريم وليد
		(إثبات سداد حصة الشريك وليد نقدا)

3. اثبات سداد حصة الشريك مندور

		من مذكورين
100000		حـــ/آلات ومعدات
30000		حـــ/أثاث
70000		حـــ/مخزون
80000		حـــ/عملاء
50000		حـــ/أوراق قبض
90000		حـــ/أوراق مالية
5000		حـــ/نقدية*
		إلي مذكورين
	200000	حـــ/ رأس مال الشريك "مندور"
	140000	حـــ/ دائنين
	70000	حـــ/ أوراق دفع
	15000	حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها
		(إثبات سداد حصة الشريك مندور)

ملاحظات:

- تم تسجيل كل من الأثاث والآلات بصافي القيمة الدفترية في الجنب المدين بعد خصم واستبعاد مجمع الاهلاك.
- تم تسجيل العملاء بالإجمالي في الجانب المدين وكذلك تسجيل مخصص الديون المشكوك فيها في الجانب الدائن.
- كانت رصيد النقدية 25000 ظهر منها 5000 جنيه فقط في الجانب المدين كمتمم بما يعني أن صافي الأصول المقدمة يزيد عن حصة الشريك مندور في رأس مال الشركة بهذا المبلغ.

* تكون الميزانية الافتتاحية للشركة بعد التكوين على النحو التالى:

		أولا: الأصول والحسابات المدينة
	100000	آلات ومعدات
	30000	أثاث
	70000	مخزون
	80000	عملاء
	50000	أوراق قبض
	90000	أوراق مالية
	105000	نقدية
525000		إجمالي الأصول
		ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة
	200000	رأس مال للشريك مندور
	100000	رأس مال للشريك وليد
	140000	دائنون
	70000	أوراق دفع
	15000	مخصص ديون مشكوك فيها
525000		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

الحالة الثانية

افتراض انتقال أصول وخصوم منشأة مندور بقيمتها الدفترية سدادا لحصته فـى رأس مال الشركة، وفى إطار ذلك الفرض فإن الزيادة فى صافى القيمة الدفترية للمنشاة عن حصة الشريك فى رأس مال الشركة لن يتم ردها للشريك مندور نقدا بل يتم معالجته مثل تلك الزيادة على أساس كونها احتياطى تقويم أصول يظهر في الجانب الدائن من قيد السداد، كما أن حالة النقص لن يترتب عليها مطالبة الشريك بسداده نقدا بل سيتم تسويته على أساس أنه شهرة محل يظهر في الجانب المدين من قيد السداد.

وفى هذه الحالة تكون قيود تكوين الشركة على النحو التالى:

اثبات سداد حصة الشريك وليد

وتعادل نصف حصة الشريك مندور وتسدد نقدا دفعة واحدة

100000		من حـــ/ النقدية
	100000	إلى حـــ/ رأس مال الشريم وليد
		(إثبات سداد حصة الشريك وليد نقدا)

اثبات سداد حصة الشريك مندور

		من مذكورين
100000		حـــ/آلات ومعدات
30000		حـــ/أثاث
70000		حـــ/مخزون
80000		حـــ/عملاء
50000		حـــ/أوراق قبض
90000		حـــ/أوراق مالية
25000		حـــ/نقدية
		إلي مذكورين
	200000	حـــ/ رأس مال الشريك "مندور"
	20000	حـــ/ احتياطي تقويم أصول
	140000	حـــ/ دائنين
	70000	حـــ/ أوراق دفع
	15000	حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها
		(إثبات سداد حصة الشريك مندور)

- ظل رصيد النقدية 25000 جنيه كما هو وتم تسجيل الزيادة فى صافى القيمة الدفترية للمنشاة عن حصة الشريك فى رأس مال الشركة على أساس كونها احتياطى تقويم أصول يظهر في الجانب الدائن من قيد السداد.

وتظهر الميزانية الافتتاحية لشركة مندور ووليد بعد التكوين مباشرة في هذه الحالة على النحو التالى:

البيان		
<u>أولا: الأصول والحسابات المدينة</u>		
آلات ومعدات	100000	
أثاث	30000	
مخزون	70000	
عملاء	80000	
أوراق قبض	50000	
أوراق مالية	90000	
نقدية	125000	
إجمالي الأصول		545000
<u>ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>		
رأس مال الشريك مندور	200000	
رأس مال الشريك وليد	100000	
أحتياطي تقويم أصول	20000	
دائنون	140000	
أوراق دفع	70000	
مخصص ديون مشكوك فيها	15000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		545000

الحالة الثالثة

افتراض انتقال أصول وخصوم منشأة مندور بالقيم الجارية "السوقية العادلة المتفق عليها" سداد لحصته فى رأس مال الشركة. وفى هذه الحالة يتم اثبات الأصول والخصوم بالقيم التقديرية المتفق عليها مع تسوية قيمة العملاء وأوراق القبض من خلال حسابات المخصصات. أما فيما يختص بالفرق بين صافى قيمة الحصة المقدمة ورأس مال الشريك فإنه تتم تسويته من خلال حساب شهرة المحل أو حساب احتياطى تقويم الأصول طالما لم ينص علي تسوية الفروق نقدا.

وبذلك تكون قيود اليومية اللازمة لاثبات تكوين الشركة على النحو التالى.

اثبات سداد حصة الشريك وليد

وتعادل نصف حصة الشريك مندور وتسدد نقدا دفعة واحدة

100000		من حـــ/ النقدية
	100000	إلى حـــ/ رأس مال الشريم وليد
		(إثبات سداد حصة الشريك وليد نقدا)

اثبات سداد حصة الشريك مندور

		من مذكورين
90000		حـ/آلات ومعدات
35000		حـ/أثاث
60000		حـ/مخزون
80000		حـ/عملاء
50000		حـ/أوراق قبض
75000		حـ/أوراق مالية
25000		حـ/نقدية
30000		حـ/شهرة المحل (متمم)
		إلي مذكورين
	200000	حـ/ رأس مال الشريك "مندور"
	155000	حـ/ دائنين
	70000	حـ/ أوراق دفع
	18000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	2000	حـ/ مخصص قطع أوراق قبض
		(إثبات سداد حصة الشريك مندور)

- تم تسجيل كافة الأصول والالتزمات المنتقلة بالقيم الجارية المتفق عليها.
- ظل رصيد النقدية 25000 جنيه كما هو وتم تسجيل النقص فى صافى الأصول المقدمة من الشريك عن حصته فى رأس مال الشركة على أساس كونه شهرة محل تظهر في الجانب المدين من قيد السداد.

وتظهر الميزانية الافتتاحية لشركة مندور ووليد بعد التكوين مباشرة فـي هـذه الحالة على النحو التالى:

		أولا: الأصول والحسابات المدينة
	90000	آلات ومعدات
	35000	أثاث
	60000	مخزون
	80000	عملاء
	50000	أوراق قبض
	75000	أوراق مالية
	125000	نقدية
	30000	شهرة محل
545000		إجمالي الأصول
		ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة
	200000	رأس مال الشريك مندور
	100000	رأس مال الشريك وليد
	155000	دائنون
	70000	أوراق دفع
	2000	مخصص قطع أوراق قبض
	18000	مخصص ديون مشكوك فيها
545000		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

مثال رقم (4):

أتفق نادر و ريهام على تكوين شركة تضامن تعمل في المجال السياحي، وبحيث تكون حصة الشريك نادر في رأس المال ضعف حصة الشريك ريهام على أن تقوم الشريك ريهام بسداد حصتها في رأس المال نقدا على دفعتين متساويتين الأولى في وقت الاتفاق والثانية بعد ثلاث شهور من تكوين الشركة.

وقد قدم الشريك نادر أصول وخصوم منشأته الفردية سداد لحصته في رأس مال الشركة الجديدة، وقد ظهرت الميزانية العمومية لمنشأة نادر الفردية كما يلي في تاريخ الاتفاق كما يلي:

10000	نقدية	150000	رأس المال
30000	عملاء	20000	أرباح مرحلة
40000	سيارات	50000	دائنين وأوراق دفع
50000	معدات	10000	مصاريف مستحقة
100000	عقارات		
230000		230000	

وقد اتفق الشريكين على تكوين مخصص ديون مشكوك فيها للعملاء بمبلغ 5000 جنيه، وتقدير السيارات بمبلغ 55000 جنيه، والمعدات بمبلغ 40000 جنيه، والعقارات بمبلغ 160000جنيه بما يعكس القيم السوقية العادلة لكل منهم. كما اتفق الشريكان على عدم انتقال المصاريف المستحقة للشركة الجديدة.

المطلوب:

1. **تحديد رأس مال الشركة وحصة كل شريك في رأس المال.**
2. **إجراء قيود سداد الشركاء لحصصهم في رأس المال.**
3. **تصوير الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة الجديدة.**

4. إقفال دفاتر المنشأة الفردية(منشأة نادر).

إجابة المثال رقم (4):

نلاحظ أن رأس مال الشركة الجديدة غير معطى، ولا يمكن الاستدلال عليه من خلال حصة الشريك الثاني ريهام حيث لا توجد أي معلومات مفيدة عن قيمة ما قدمته للشركة الجديدة. إلا أنه قد نص الاتفاق بين الشريكين على أن حصة ريهام = نصف حصة نادر.

وفي ضوء المعلومات المتاحة يمكن تحديد حصة الشريك نادر في رأس مال الشركة الجديدة بالمعادلة التالية :

حصة نادر في رأس مال الشركة الجديدة = **الأصول المقدمة(المنتقلة) بالقيم الجديدة(المتفق عليها)** **– الالتزامات المقدمة(المنتقلة) بالقيم الجديدة(المتفق عليها).**

حصة نادر
= الأصول المقدمة(10000 نقدية+ 30000 عملاء+ 55000 سيارات+ 40000 معدات+ 160000 عقارات)
– الالتزامات المقدمة(5000 مخصص ديون مشكوك فيها+ 50000 دائنين وأوراق دفع)
= 295000 – 55000 = 240000 جنيه.

ونلاحظ أنه لم يتم تسجيل المصاريف المستحقة لعدم انتقالها للشركة الجديدة.

وطالما أن حصة نادر 240000 جنيه فإن حصة ريهام = 240000 ÷ 2 = 120000 جنيه، ويكون إجمالي رأس مال الشركة ككل في هذه الحالة = 240000 + 120000 = 360000 جنيه.

ويتم إجراء قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة الجديدة في هذه الحالة لتظهر علي النحو التالي:

قيد سداد الشريك (نادر)

قدم الشريك نادر حصة عينية في صورة منشأة فردية كان يمتلكها منفردا قبل الاتفاق علي تكوين الشركة الجديدة، وتتمثل في مجموعة من الأصول المقدمة وتسجل بالقيم الجديدة المتفق عليها بين الشركاء كما تشمل أيضا انتقال التزامات مثل الدائنون وأوراق الدفع إلى الشركة الجديدة تسجل بالقيم المتفق عليها، وبحيث يعتبر الفرق بينهما وقدره 240000 جنيه حساب رأس مال الشريك نادر في الشركة الجديدة وفقا لقيد اليومية التالي:

من	إلى	البيان
		من مذكورين
30000		حـ/ عملاء
40000		حـ/ معدات
160000		حـ/ عقارات
55000		حـ/ سيارات
10000		حـ/ نقدية
		إلي مذكورين
	240000	حـ/ رأس مال الشريك "نادر"
	50000	حـ/ دائنين وأوراق دفع
	5000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
		(إثبات سداد حصة الشريك نادر)

قيد سداد الشريك(ريهام)

ذكرنا من قبل أنه إذا كان الشريك يسدد حصته النقدية على دفعات، فإن الأمر يتطلب توسيط حساب يسمى حساب حصة الشريك وبحيث يجعل هذا الحساب مدينا وحساب رأس المال دائنا بكامل قيمة الحصة في البداية 120000 جنيه، ثم يجعل دائنا بالجزء المسدد مِنها فقط وفي تاريخ السداد سواء عند الاتفاق 60000 جنيه النصف أو بعد ذلك، لذلك تكون قيود اليومية الخاصة بالشريك ريهام كما يلي:

120000		من حـــ/ حصة الشريك" ريهام "
	120000	إلى حـــ/ رأس مال الشريك "ريهام"
		(إثبات قيمة حصة الشريك ريهام بالكامل)
60000		من حـــ/ النقدية
	60000	إلى حـــ/ حصة الشريك "ريهام"
		(إثبات قيمة الدفعة المسددة 50% من الحصة)

ونلاحظ أنه طالما يوجد جزء غير مسدد من حصة الشريك (ريهام) فإنه يمثل رصيد حساب حصة الشريك ريهام، ويخصم هذا الرصيد من حساب رأس مال الشريك عند إعداد الميزانية وصولا لتحديد رأس المال المدفوع.

وقبل إعداد قائمة المركز المالي(الميزانية العمومية الافتتاحية) للشركة الجديدة في تاريخ التكوين نوضح كيفية تصوير حساب رأس مال الشركاء وحساب حصة الشريك علي النحو التالي:

١. حـــ/ حصة الشريك ريهام

120000	إلى حـــ/رأس مال الشريك ريهام	60000	من حـــ/النقدية(الجزء المسدد)
		60000	رصيد(الجزء غير المسدد)
120000		120000	

2. حــ/ رأس مال الشركاء

إجمالي	نادر	ريهام	بيان	إجمالي	نادر	ريهام	بيان
360000	240000	120000	رصيد ميزانية	240000	240000		من مذكورين
				120000		120000	من حــ/حصة الشريك
360000	240000	120000		360000	240000	120000	

ويمكن بعد ذلك إعداد قائمة المركز المالي(الميزانية العمومية الافتتاحية) للشركة الجديدة في تاريخ التكوين علي النحو التالي:

70000	نقدية(1)	240000	رأس مال الشريك نادر
	30000عملاء		120000رأس مال الشريك ريها
25000	- 5000مخصص	60000	- 60000 حصة الشريك ريهام
55000	سيارات	300000	إجمالي رأس المال المدفوع
40000	معدات	50000	دائنين وأوراق دفع
160000	عقارات		
350000		350000	

(1) تمثل مجموع ما دفعه الشريك نادر نقدا 10000 جنيه + ما دفعه الشريك ريهام نقدا 60000 جنيه = 70000 جنيه.

ويمكن بعد ذلك إجراء قيد إقفال سجلات المنشأة الفردية لنادر بجعل الأرصدة المدينة دائنة وجعل الأرصدة الدائنة مدينة وبقيمتها الدفترية القديمة كما هي، ويتضح ذلك من القيد التالي:

من مذكورين		
حــ/ رأس المال		150000
حــ/ دائنين وأوراق دفع		50000
حــ/ مصاريف مستحقة		10000
حــ/ أرباح مرحلة		20000
إلي مذكورين		
حــ/ عملاء	30000	
حــ/ معدات	50000	
حــ/ عقارات	100000	
حــ/ سيارات	40000	
حــ/ نقدية	10000	
(إثبات إقفال دفاتر منشأة نادر الفردية)		

ونلاحظ من بيانات قيد إقفال سجلات المنشأة الفردية لنادر أن كافة الأرصدة المدينة جعلت دائنة بقيمتها الدفترية كما هي وكذلك كافة الأرصدة الدائنة جعلت مدينة وبقيمتها الدفترية القديمة كما هي، ويتضح أيضا ظهور كافة عناصر حقوق ملكية المنشأة الفردية كما هي، والعناصر غير المنتقلة للشركة الجديدة ظهرت أيضا كما هي خلال قيد الإقفال السابق.

مثال رقم (5):

في أول يناير 2005 إتفق كل من نور وكامل على تكوين شركة تضامن لمزاولة النشاط في مجال السياحة بحيث يقتسمان الارباح والخسائر بينهما بالتساوى، وقد قدم كل منهما الاصول والخصوم التالية للمساهمة فى رأس مال الشركة.

قدم الشريك نور ما يلي:

1 – أراضى قيمتها الدفترية 45000 جنيها وقيمتها السوقية 60000 جنيه.

2 – مبانى قيمتها الدفترية 250000 جنيه، ومجمع إهلاكها 40000 جنيه. وقد قدرت قيمتها السوقية بمبلغ 240000 جنيه.

3 – قرض البنك العقارى (برهن المبانى) 100000 جنيه.

قدم الشريك كامل حصته في رأس المال علي النحو التالى:

1 – نقدية 80000 جنيه.

2 – اوراق قبض 42000 جنيه (قيمتها الحالية 40000 جنيه).

3 – أثاث قيمته الدفترية 70000 جنيه، ومجمع إهلاكه 20000 جنيه، وتبلغ قيمته السوقية 40000 جنيه.

المطلوب:

إثبات قيود اليومية اللازمة للتكوين وتصوير الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة فى ظل كل من الحالات التالية :

أولا: إتفاق الشريكين على أن يكون رأس مال كل منهما معادلا لصافى قيمة الحصة العينية المقدمة منه.

ثانيا: إتفاق الشريكين على اقتسام رأس مال الشركة بينهما بالتساوى مقابل الحصص المقدمة من كل منهما.

ثالثا: إتفاق الشريكين على أن يكون رأس مال كل منهما 200000 جنيها مقابل الحصص العينية المقدمة من كل منهما.

إجابة المثال رقم (5):

أولا:

افتراض أن رأس مال كل شريك يمثل صافى قيمة الحصة العينية المقدمة من كل منهما، وفى إطار ذلك الفرض فإن قيود تكوين الشركة تكون على النحو التالى:

		من مذكورين
60000		حـــ/ الأراضى
240000		حـــ/ المبانى
		إلى مذكورين
	100000	حـــ/ قرض البنك العقارى
	200000	حـــ/ رأس مال الشريك نور
		(إثبات سداد رأس مال الشريك نور)
		من مذكورين
40000		حـــ/ الأثاث
42000		حـــ/ أوراق القبض
80000		حـــ/ النقدية
		إلى مذكورين
	2000	حـــ/ مخصص قطع أوراق قبض
	160000	حـــ/ رأس مال الشريك كامل
		(إثبات سداد رأس مال الشريك كامل)

وبناء على ذلك فإن تكون الميزانية الافتتاحية للشركة كما يلى:

رأس مال الشريك نور	200000	أراضى		60000
رأس مال الشريك كامل	160000	مبانى		240000
قرض البنك العقارى	100000	أثاث		40000
		أوراق قبض	42000	
		– مخصص قطع أ.ق	2000	40000
		نقدية		80000
	460000			460000

ثانيا:

اتفاق الشريكين علي اقتسام رأس مال الشركة بينهما بالتساوى أي بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، وفي ظل هذا الفرض فإن صافى قيمة الحصص العينية المقدمة من الشريكين مجتمعين تمثل رأس مال الشركة الذى يتم اقتسامه بينهما، وبالتالي فإن صافى قيمة الحصص العينية المقدمة منهما معا وتبلغ 360000 جنيه، ويكون رأس مال كل شريك 180000 جنيه.

وعلى ذلك تكون قيود تكوين الشركة والميزانية الافتتاحية كما يلى:

البيان	دائن	مدين
من مذكورين		
حـ/ الأراضى		60000
حـ/ المبانى		240000
حـ/ الأثاث		40000
حـ/ أوراق القبض		42000
حـ/ النقدية		80000
إلى مذكورين		
حـ/ مخصص قطع أوراق القبض	2000	
حـ/ قرض البنك العقاري	100000	
حـ/ رأس مال الشريك نور	180000	
حـ/ رأس مال الشريك كامل	180000	
(إثبات سداد حصص الشركاء فى رأس المال)		

ويعنى ذلك أن الشريك نور الذى قدم حصة عينية قيمتها الصافية تبلغ 200000 جنيها قد تنازل عن 20000 جنيه من صافى قيمة حصته لصالح الشريك كامل الذى قدم حصة تبلغ قيمتها الصافية 160000 جنيها فقط، أو بمعنى أخر يمكن القول بأن الشريك نور قد منح الشريك كامل مكافأة أو علاوة مادية مقدارها 20000 جنيه مقابل موافقته على الدخول معه شريكا فى الشركة. وتكون الميزانية الافتتاحية للشركة فى هذه الحالة كما يلى:

60000		أراضى	180000	رأس مال الشريك نور
240000		مبانى	180000	رأس مال الشريك كامل
40000		أثاث	100000	قرض البنك العقارى
	42000	أوراق قبض		
40000	2000	– مخصص قطع أ.ق		
80000		نقدية		
460000			460000	

ثالثا:

اتفاق الشريكان على أن يكون رأس مال كل منهما 200000 جنيه مقابل الحصص المقدمة من كل منهما، وهنا نلاحظ أن صافى قيمة الحصة المقدمة من الشريك نور تبلغ بالفعل 200000 جنيه، فى حين أن صافى قيمة الحصة المقدمة من الشريك كامل تبلغ فقط 160000 جنيه، ويعنى ذلك أن الشريك نور قد وافق على أن يكون رأس مال الشريك كامل 200000 جنيه بزيادة قدرها 40000 جنيه عن القيمة الصافية للحصة المقدمة منه.

ويمكن اعتبار تلك الموافقة من الشريك نور بمثابة قيمة خاصة لإمكانيات معينة يمتلكها الشريك كامل وتضيف إلى الشركة نتيجة تواجده شريكا فيها، ويتم اعتبار الفرق بمثابة شهرة المحل، وعلى ذلك يتم إثبات قيود تكوين الشركة وميزانيتها الافتتاحية على النحو التالى:

		من مذكورين
40000		حـ/ شهرة المحل
60000		حـ/ الأراضى
240000		حـ/ المبانى
40000		حـ/ الأثاث
42000		حـ/ أوراق القبض
80000		حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	2000	حـ/ مخصص قطع أوراق القبض
	100000	حـ/ قرض البنك العقارى
	200000	حـ/ رأس مال الشريك نور
	200000	حـ/ رأس مال الشريك كامل
		(إثبات سداد حصص الشركاء فى رأس المال)

ويترتب على ذلك ظهور أصل جديد فى الميزانية الافتتاحية قيمته 40000 جنيه باسم شهرة المحل، وتكون قائمة المركز المالي في هذه الحالة على النحو التالى:

البيان		
أولا: الأصول والحسابات المدينة		
أراضي	60000	
مباني	240000	
أثاث	40000	
أوراق قبض	42000	
نقدية	80000	
شهرة محل	40000	
إجمالي الأصول		502000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة		
رأس مال الشريك نور	200000	
رأس مال الشريك كامل	200000	
قرض البنك العقاري	100000	
مخصص قطع أوراق قبض	2000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		502000

تطبيقات الفصل الأول

التطبيق الأول:

اتفق كل من محمود ومراد على تكوين شركة تضامن بحيث يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى، وقد قدم كل منهما الأصول والخصوم التالية للمساهمة فى راسمال الشركة: قدم محمود اراضى تكلفتها 120000 جنيه وقيمتها السوقية العادلة 150000 جنيه، ومبانى قيمتها 600000 جنيه، وقرض البنك العقارى(برهن المبانى) 250000 جنيه. وقدم مراد نقدية 300000 جنيه، وأثاث 100000 جنيه.

المطلوب:

اثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة إذا اتفق الشريكين على أن يكون رأسمال كل منهما 50000 جنيها مقابل الحصص المقدمة من كل منهما.

التطبيق الثاني:

في أول يناير 2000 أتفق "نور وكامل ومحمد" علي تكوين شركة توصية بسيطة علي أن يكون الشريك محمد موصى ويبلغ رأس مال الشركة في ذلك التاريخ 600000جنيه مقسم بينهم بنسبة 3:2:1 علي التوالي.

المطلوب: استخدام المعلومات السابقة في الإجابة علي النقاط التالية:

1. إذا قام الشريك محمد بسداد حصته نقدا علي ثلاث دفعات متساوية فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها لاثبات ذلك في تاريخ التكوين.

2. إذا قام الشريك كامل بتقديم الأصول التالية في تاريخ التكوين سدادا لحصته: سيارات تكلفتها 75000جنيه وقيمتها السوقية العادلة 70000جنيه، أوراق قبض قيمتها الاسمية 52000جنيه وقيمتها الحالية في ذلك التاريخ 50000جنيه، أجهزة

ومعدات تكلفتها 75000جنيه وقيمتها السوقية العادلة 60000جنيه، والباقي نقدا فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها في هذه الحالة.

التطبيق الثالث:

فى أول يناير 2004 إتفق كل من مني وبوسي ونوال على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره 360000 جنيه حيث يبلغ رأس مال الشريك مني 100000 جنيه يسدد نقدا فى تاريخ التكوين بينما يبلغ رأس مال الشريك بوسي 120000 جنيه يسدد بتقديم عقار قيمته 80000 جنيه، وأجهزة ومعدات قيمتها 40000 جنيه، ويبلغ رأس مال الشريك نوال 140000 جنيه يسدد بتقديم سيارات قيمتها 90000 جنيه، وأوراق مالية قيمتها 40000 جنيه، والباقى نقدا. وقد قام الشركاء بتنفيذ الاتفاق المبرم بينهم فى نفس التاريخ.

المطلوب:

1. إثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة.
2. تصوير حساب رأس مال الشركاء.
3. تصوير الميزانية العمومية الافتتاحية فى تاريخ التكوين.

التطبيق الرابع:

إتفق كل من عبد المالك وعبد الغنى وعبد الوهاب فى أول يناير 2004 على تكوين شركة تضامن برأس مال يقسم فيما بينهم بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالى، وقد قدم كل من عبد الغنى وعبد الوهاب حصتهما فى رأس المال نقدا فى تاريخ التكوين. أما الشريك عبد المالك فقد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية وفقا للميزانية العمومية التالية فى 31 ديسمبر 2003 :

35000	أجهزة ومعدات	75000	رأس المال
38000	سيارات	11000	أرباح محتجزة
24000	عملاء	34000	دائنين وأوراق دفع
21000	أوراق قبض	15000	مصاريف مستحقة
4000	مصاريف مقدمة		
13000	نقدية		
135000		135000	

وقد اتفق الشركاء علي عدم انتقال كل من النقدية والمصروفات المقدمة والمصروفات المستحقة الى الشركة الجديدة، وإعادة تقدير الأجهزة والمعدات والسيارات وفقا للقيمة السوقية العادلة لتصبح 50000 جنيه، 41000 جنيه على التوالى، وتقرر اعدام دين بمبلغ 1000 جنيه، وتقدير باقى حسابات المدينين والعملاء بواقع 90 % من القيمة الاسمية لها، واتضح أن تبلغ القيمة الحالية لأوراق القبض فى تاريخ الاتفاق 20500 جنيه.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة.
2. تصوير الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة بعد التكوين مباشرة.
3. إقفال دفاتر المنشأة الفردية.

التطبيق الخامس:

فى أول يناير 2011 اتفق كل من مندور، و وليد على تكوين شركة تضامن برأس مال إجمالى قدره 600000 جنيه يقسم بين الشريكين بنسبة 2 : 1 على التوالى. وقد قام الشريك وليد بسداد حصته فى رأس المال نقدا أما الشريك

مندور فقد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية وفقا للميزانيـــة التاليـــة ســـدادا لحصته فى رأس مال الشركة.

		أولا: الأصول والحسابات المدينة
	300000	آلات ومعدات
	120000	أثاث
	140000	مخزون
	160000	عملاء
	100000	أوراق قبض
	180000	أوراق مالية
	50000	نقدية
1050000		إجمالي الأصول
		ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة
	400000	رأس المال
	40000	أرباح محتجزة
	280000	دائنون
	140000	أوراق دفع
	100000	مجمع إهلاك آلات
	60000	مجمع إهلاك أثاث
	30000	مخصص ديون مشكوك فيها
1050000		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب:

اثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة فى ظل كل من الحالات التالية:

- الحالة الاولى: إذا اتفق الشريكين علي أن يقوم الشريك منـــدور بـــسداد النقص فى حصته او سحب الزيادة نقدا.
- الحالة الثانية: إذا اتفق الشريكين علي أن تكون قيمة منشأة مندور تعادل قيمة حصته فى رأس المال.

التطبيق السادس:

فى أول يناير 2011 اتفق كل من كامل، وبسيوني على تكوين شركة تـضامن برأس مال إجمالى قدره 600000 جنيه يقسم بين الشريكين بنسبة 2 : 1 على التوالى. وقد قام الشريك بسيوني بسداد حصته فى رأس المال نقدا أما الـشريك كامل فقد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية وفقا للميزانية التالية سدادا لحصته فى رأس مال الشركة.

أولا: الأصول والحسابات المدينة		
آلات ومعدات	300000	
أثاث	120000	
مخزون	140000	
عملاء	160000	
أوراق قبض	100000	
أوراق مالية	180000	
نقدية	50000	
إجمالي الأصول		1050000

ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة		
رأس المال	400000	
أرباح محتجزة	40000	
دائنون	280000	
أوراق دفع	140000	
مجمع إهلاك آلات	100000	
مجمع إهلاك أثاث	60000	
مخصص ديون مشكوك فيها	30000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		1050000

وقد اتفق الشريكين علي أن تكون قيمة منشأة كامل تعادل قيمة حصته فى رأس المال بعد إعادة تقديرها وقد اسفرت إعادة التقدير عن تم تقدير الأصول علـى النحو التالى: الآلات والمعـدات 180000 جنيـه، الأثـاث 70000 جنيـه، والمخزون 120000 جنيه، والعملاء 124000 جنيه، وأوراق القبض 96000 جنيه، وأوراق مالية 150000 جنيه. كما تبين أن هناك أقساط مـستحقة تبلـغ 30000 جنيه لم تتضمنها سجلات منشأة كامل.

المطلوب:

1. اثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة.
2. تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة.

الفصل الثاني

توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص

يختص هذا الفصل ببيان كيفية توزيع الأرباح والخسائر في شركة الأشخاص سواء كانت شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة، ومبدئيا ينبغي أن نشير إلي أن عملية وكيفية توزيع الأرباح فيما بين الشركاء في شركات الأشخاص إنما تتم وفقا لاتفاق الشركاء المنصوص عليه صراحة في عقد الشركة المبرم بينهم. وبالتالي وبعد أن تناولنا فى الفصل الأول إجراءات إثبات تكوين الشركة والمعالجات المحاسبية المرتبطة بسداد الشركاء لحصصهم فى رأس المال نتناول فى هذا الفصل مشكلة توزيع واقتسام الأرباح والخسائر بين الشركاء. وفي حقيقة الأمر فإن عملية قياس الأرباح في حد ذاتها ليس مجالها هذا المقرر إلا أننا سوف نتعرض لبعض جوانبها بالقدر الذي نري أنه من المتوقع أن يتأثر بطبيعة شركات الأشخاص وإمكانية الخلط بين بعض العمليات الخاصة بالشركاء والشركة مستهدفين محاولة التركيز علي الشخصية المعنوية للشركة وضرورة فصلها واستقلالها عن شخصية الشركاء.

وفي ضوء ذلك تنطوى مشكلة توزيع الأربح والخسائر فى واقع الحال وفقا للسياق السابق وبما يتناسب مع طبيعة الإجراءات والمعالجات المحاسبية في شركات الأشخاص على مشكلتين رئيسيتين هما مشكلة تحديد صافي الربح (أو الخسارة) القابل للتوزيع وإجراءات تسجيله فى الدفاتر بالإضافة إلي مشكلة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وفقا لعقد الشركة.

ولتحقيق الهدف من الدراسة في هذا الفصل نتناول خلاله:

- **قياس وتحديد الربح القابل للتوزيع في شركات الأشخاص.**
- **بيان كيفية توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.**

ونعرض من خلال دراستنا في هذا الفصل هاتان النقطتان وفقا للسياق التالي.

قياس وتحديد الربح القابل للتوزيع في شركات الأشخاص

بعد مزاولة النشاط، يقوم المحاسب المالي بتسجيل الأحداث المالية واستكمال خطوات الدورة المحاسبية ومنها بطبيعة الحال إعداد قائمة الدخل (الحسابات الختامية) ومن ثم تحديد نتيجة نشاط الشركة عن الفترة (سواء حققت الشركة ربحا أم خسارة)، وهو الأمر الذي تم تناوله تفصيلا في مقررات أخري. ويتطلب الأمر بطبيعة الحال في شركات الأشخاص بعد ذلك ضرورة تحديد نصيب كل شريك في نتيجة نشاط الشركة سواء ربح أو خسارة، وهي مهمتنا الأساسية في هذا الفصل وفقا لمقتضيات هذا المقرر.

وفي ضوء التواجد المستمر لأحد أو بعض أو كل الشركاء في الشركة، ونظرا للارتباط شبه التام بين الشركة وبعض الشركاء فقد يحدث أن يخلط بعض المحاسبين في هذه الحالة بين الشركة كشخصية معنوية مستقلة وبين شخصية ومعاملات بعض الشركاء رغم ضرورة التمييز بينهما، وقد يترتب علي هذا الخلط في بعض الحالات حدوث بعض الأخطاء غير المتعمدة أو المتعمدة في قياس نتيجة نشاط الشركة.

وبالتالي ينبغي قبل إجراء توزيع الأرباح في شركات الأشخاص أن نقوم أولا بتحديد صافى الربح القابل للتوزيع ثم نقوم بعد ذلك بتوزيعه وفقا لاتفاق الشركاء في عقد الشركة، ويتمثل الهدف الأساسي من هذا الإجراء في ضرورة تحديد صافي الربح السليم (الصحيح) للشركة، وينبغي علي محاسب الشركة أثناء محاولته التأكيد علي التوصل إلي رقم الربح الصحيح مراعاة تأثير مجموعة من العناصر لعل من أهمها ما يلي:

- فائدة قرض الشركة إلي الشريك.
- فائدة قرض الشريك إلي الشركة.

- الفائدة على مسحوبات الشركاء.
- تصحيح الأخطاء المكتشفة عند التوزيع.

وبصفة عامة نذكر مبدئيا أن <u>فائدة قرض الشركة إلي أحد الشركاء</u> تمثل عبء علي الشريك ينبغي أن يقوم بسدادها في المواعيد المستحقة أو يتم تحميلها علي حسابه الجاري بحيث يجعل مدينا بها علي أن يتم تسوية كل ما له أو ما عليه-بخلاف التغييرات في رأس المال- في الحساب الجاري لكل شريك إلا أننا نهتم بتلك الفائدة في هذه النقطة علي أساس أنها تمثل إيراد للشركة، وبالتالي إذا لم يتم احتسابها وتسجيلها محاسبيا في سجلات الشركة فإن رقم صافي ربح الشركة المفصح عنه في قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) سيكون أقل مما يجب، ولذلك ينبغي احتساب فائدة قرض الشركة إلي أحد الشركاء وفقا لما هو متفق عليه بين الشركاء في عقد الشركة وتسجيلها وإضافتها إلي رقم صافي الربح المحاسبي.

ومن ناحية أخري فان <u>فائدة قرض الشريك الي الشركة</u> تمثل عبء علي الشركة ينبغي أن تقوم بسدادها في المواعيد المستحقة أو ترحل وتضاف إلى الحساب الجاري للشريك بحيث يجعل دائنا بها، وبالتالي فإنها تمثل عبء علي الشركة، وبالتالي إذا لم يتم احتسابها وتسجيلها محاسبيا في سجلات الشركة فإن رقم صافي ربح الشركة المفصح عنه في قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) سيكون أكبر مما يجب، ولذلك ينبغي احتساب فائدة قرض الشريك إلي الشركة وفقا لما هو متفق عليه بين الشركاء في عقد الشركة وتسجيلها وخصمها من رقم صافي الربح المحاسبي.

وبالمثل فإن <u>الفائدة على مسحوبات الشركاء</u> تمثل عبء علي الشريك ينبغي أن يقوم بسدادها أو تحمل علي حسابه الجاري بحيث يجعل مدينا بها، وبالطبع

فإنها تمثل إيراد للشركة وإذا لم يتم احتسسابها وتسجيلها محاسبيا في سجلات الشركة فإن رقم صافي ربح الشركة المفصح عنه في قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) سيكون أقل مما يجب، ولذلك ينبغي احتسساب الفائدة علي مسحوبات الشركاء وفقا لما هو متفق عليه بين الشركاء في عقد الشركة وتسجيلها وإضافتها إلي رقم صافي الربح المحاسبي.

أما فيما يتعلق بالأثر الناتج من **تصحيح الأخطاء المكتشفة** قبل إجراء توزيع الأرباح مباشرة فإنها قد تؤدي إلى زيادة أو تخفيض الربح بحسب تأثير تلك الأخطاء علي الأرباح وقت حدوثها، فإذا كانت قد أدت إلى زيادة في المصروفات أو نقص في الإيرادات فإنها تكون قد أدت إلى نقص في أرباح الشركة الحالية، وبالتالي فإن تصحيحها يقتضي زيادة الربح المحاسبي قبل توزيعه بين الشركاء. أما إذا كانت تلك الأخطاء قد أدت إلى نقص في المصروفات أو زيادة في الإيرادات فإنها تكون قد أدت إلى زيادة في أرباح الشركة الحالية، وبالتالي فإن تصحيحها يقتضي نقص الربح المحاسبي قبل توزيعه بين الشركاء.

وعموما يمكن استخدام المعادلة التالية لتحديد صافي الربح القابل للتوزيع:

صافى الربح المعطى	xxx
+ فائدة قرض الشركة إلي الشريك	xxx
– فائدة قرض الشريك إلي الشركة	(xxx)
+ فائدة على مسحوبات الشركاء	xxx
= صافى الربح القابل للتوزيع	xxx

ويمكن أيضا في هذه الحالة تصوير حساب أرباح وخسائر معدل لتحديد صافي الربح الصحيح كما يلي:

حـــ/ أ.خ معدل

xx	فائدة قرض الشريك إلي الشركة	xx	صافي الربح (من حـــ/ أ.خ)
xx	تصحيح خطأ يؤدي إلي نقص الربح	xx	فائدة قرض الشركة إلي الشريك
		xx	فائدة على مسحوبات الشركاء
xx	صافي الربح القابل للتوزيع (إلى حـــ/توزيع أ.خ)	xx	تصحيح خطأ يؤدي إلي زيادة الربح
xxx		xxx	

ونعرض فيما يلي مجموعة من الأمثلة لمناقشة تلك العناصر.

المثال رقم (1):

بفحص بيانات إحدي شركات التضامن بين محمد ومحمود وأحمد في نهاية عام 2011 اتضح أن صافي الربح عن العام وفقا لرصيد حساب الأرباح والخسائر كان 124900 جنيه، واتضح ما يلي:

- حصلت الشركة في أول مارس عام 2011 علي قرض من الشريك أحمد بمبلغ 40000 جنيه، وتم سداده بالفعل في نهاية نوفمبر 2011 ولم يتم احتساب الفائدة المدينة بمعدل 10% سنويا.
- حصلت الشركة في أول ابريل عام 2010 علي قرض من الشريك محمود بمبلغ 20000 جنيه، ولم يتم سداده حتي نهاية عام 2011، ولم يتم احتساب الفائدة المدينة عن العام الحالي بمعدل 10% سنويا.
- **حصل الشريك محمد علي قرض من الشركة بمبلغ 10000 جنيه في أول مايو 2011 ولم يتم سداده حتي نهاية العام، ولم يتم احتساب الفائدة المدينة عن العام الحالي بمعدل 12% سنويا.**

- أتضح أن مسحوبات الشركاء الثلاثة بلغت 15000 جنيه، 20000 جنيه، 25000 جنيه علي التوالي بمتوسط تاريخ لتلك المسحوبات أول ابريل، وأول يوليو، وأول أغسطس علي التوالي، وينص عقد الشركة علي احتساب فائدة علي مسحوبات الشركاء بمعدل 6% سنويا، ولم يتم احتساب الفائدة علي المسحوبات عن العام الحالي.
- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون أخر الفترة للعام الحالي كان أقل مما يجب بمبلغ 10000 جنيه تكلفة مشتريات بضاعة بالطريق لم تدرج في قوائم جرد المخزون.
- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون أخر الفترة لعام 2009 كان أكبر مما يجب بمبلغ 11000 جنيه حيث تم إدراج بضاعة كانت مباعة ولم يتم شحنها بعد في قوائم جرد المخزون.
- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن هناك معدات قد تم شراءها بتكلفة 30000 جنيه وتم استخدامها بالفعل منذ أول يوليو 2011 وتستهلك بمعدل 20% سنويا (العمر المقدر لها 5 سنوات وليس من المتوقع أن يكون لها قيمة كخردة في نهاية عمرها المقدر)، وقد أغفل المحاسب احتساب وتسجيل إهلاك لتلك المعدات.

والمطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في نهاية عام 2011.
2. تصوير حـ/ أرباح وخسائر معدل وتحديد صافي الربح القابل للتوزيع.
3. إذا نص اتفاق الشركاء في عقد الشركة علي توزيع صافي الربح أو الخسارة فيما بينهم بالتساوي. أحسب نصيب كل شريك منهم من صافي الربح القابل للتوزيع.

إجابة المثال رقم (1):

تحليل البيانات وإجراء قيود اليومية اللازمة

> • حصلت الشركة في أول مارس عام 2011 علي قرض من الشريك أحمد بمبلغ 40000 جنيه، وتم سداده بالفعل في نهاية نوفمبر 2011 ولم يتم احتساب الفائدة المدينة بمعدل 10% سنويا.

فائدة قرض الشريك أحمد للشركة = 40000 × (9÷12) × 10% = 3000 جنيه تمثل عبء علي الشركة (مدينة باعتبارها مصروف) وتمثل إيراد للشريك (يجعل بها حسابه الجاري دئنا طالما لم ينص علي سدادها نقدا) وتكون قيود إثباتها وإقفالها علي النحو التالي:

مدين	دائن	البيان
3000		من حـ/ فائدة قرض الشريك أحمد
	3000	إلي حـ/ جاري الشريك أحمد
		إثبات فائدة قرض الشريك أحمد
3000		من حـ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
	3000	إلي حـ/ فائدة قرض الشريك أحمد
		إقفال فائدة قرض الشريك أحمد

> • حصلت الشركة في أول ابريل عام 2010 علي قرض من الشريك محمود بمبلغ 20000 جنيه، ولم يتم سداده حتي نهاية عام 2011، ولم يتم احتساب الفائدة المدينة عن العام الحالي بمعدل 10% سنويا.

فائدة قرض الشريك محمود للشركة = 20000 × (12÷12) × 10% = 2000 جنيه تمثل عبء علي الشركة (مدينة باعتبارها مصروف) وتمثل إيراد للشريك (يجعل بها حسابه الجاري دئنا طالما لم ينص علي سدادها نقدا) وتكون قيود إثباتها وإقفالها علي النحو التالي:

2000		من حـــ/ فائدة قرض الشريك محمود
	2000	إلي حـــ/ جاري الشريك محمود
		إثبات فائدة قرض الشريك محمود
2000		من حـــ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
	2000	إلي حـــ/ فائدة قرض الشريك محمود
		إقفال فائدة قرض الشريك محمود

- حصل الشريك محمد علي قرض من الشركة بمبلغ 10000 جنيه في أول مايو 2011 ولم يتم سداده حتي نهاية العام، ولم يتم احتساب الفائدة المدينة عن العام الحالي بمعدل 12% سنويا.

فائدة قرض الشركة للشريك محمد = 10000 × (8÷12) × 12% = 800 جنيه تمثل عبء علي الشريك(يجعل بها حسابه الجاري مدينا طالما لم ينص علي سدادها نقدا) وتمثل إيراد للشركة (دائنة باعتبارها إيرادا) وتكون قيود إثباتها وإقفالها علي النحو التالي:

800		من حـــ/ جاري الشريك محمد
	800	إلي حـــ/ فائدة قرض الشركة للشريك محمد
		إثبات فائدة قرض الشريك محمد
800		من حـــ/ فائدة قرض الشركة للشريك محمد
	800	إلي حـــ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
		إقفال فائدة قرض الشريك محمد

- أتضح أن مسحوبات الشركاء الثلاثة بلغت 15000 جنيه، 20000 جنيه، 25000 جنيه علي التوالي بمتوسط تاريخ لتلك المسحوبات أول ابريل، وأول يوليو، وأول أغسطس علي التوالي، وينص عقد الشركة علي احتساب فائدة علي مسحوبات الشركاء بمعدل 6% سنويا، ولم يتم احتساب الفائدة علي المسحوبات عن العام الحالي.

الفائدة علي مسحوبات الشركاء تمثل عبء علي الشركاء(يجعل بها الحساب الجاري للشركاء مدينا) وتمثل إيراد للشركة (دائنة باعتبارها إيرادا)، ويتم احتسابها وتحديدها لكل شريك علي النحو التالي:

فائدة المسحوبات= المبلغ × المدة"وفقا لمتوسط تاريخ السحب" × معدل الفائدة

الفائدة علي مسحوبات محمد= 15000× (9÷12) × 6% = 675 جنيه.

الفائدة علي مسحوبات محمود= 20000× (6÷12) × 6% = 600 جنيه.

الفائدة علي مسحوبات أحمد= 25000× (5÷12) × 6% = 625 جنيه.

إجمالي الفائدة علي مسحوبات الشركاء = 1900 جنيه.

وتكون قيود إثباتها وإقفالها علي النحو التالي:

مدين	دائن	البيان
		من حـ/ جاري الشركاء
675		حـ/ جاري الشريك محمد
600		حـ/ جاري الشريك محمود
625		حـ/ جاري الشريك أحمد
	1900	إلي حـ/ الفائدة علي مسحوبات الشركاء
		إثبات الفائدة علي مسحوبات الشركاء
1900		من حـ/ الفائدة علي مسحوبات الشركاء
	1900	إلي حـ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
		إقفال الفائدة علي مسحوبات الشركاء

- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون أخر الفترة للعام الحالي كان أقل مما يجب بمبلغ 10000 جنيه تكلفة مشتريات بضاعة بالطريق لم تدرج في قوائم جرد المخزون.

توجد علاقة طردية بين قيمة مخزون أخر الفترة وبين أرباح نفس الفترة أي أنه كلما زادت قيمة مخزون أخر الفترة زادت أرباح نفس الفترة، وكلما نقصت قيمة مخزون أخر الفترة نقصت أرباح نفس الفترة. وتتحول هذه العلاقة إلي علاقة عكسية مع مخزون أول الفترة أي أنه كلما زادت قيمة مخزون أول الفترة نقصت أرباح نفس الفترة، وكلما نقصت قيمة مخزون أخر الفترة زادت أرباح نفس الفترة. وفي ضوء ذلك ولأن الشركاء اكتشفوا في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون أخر الفترة للعام الحالي كان أقل مما يجب بمبلغ 10000 جنيه. ولأن المخزون يعتبر أحد أصول الشركة ويجب زيادته فيجعل مدينا وحساب الأرباح والخسائر دائنا. ويكون قيد إثبات زيادة المخزون وإقفاله علي النحو التالي:

10000		من حـ/ المخزون
	10000	إلي حـ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
		إثبات زيادة المخزون وتعديل الأرباح

- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون أخر الفترة لعام 2009 كان أكبر مما يجب بمبلغ 11000 جنيه حيث تم إدراج بضاعة كانت مباعة ولم يتم شحنها بعد في قوائم جرد المخزون.

مخزون أخر الفترة لعام 2009 كان أكبر مما يجب بمبلغ 11000 جنيه وبالتالي فإن مخزون أول الفترة لعام 2010 كان أكبر مما يجب بنفس المبلغ، ويعني ذلك أن أرباح عام 2009 كانت أكبر مما يجب وتم توزيعها بين الشركاء علي أساس ذلك بينما أرباح عام 2010 كانت أقل مما يجب وتم توزيعها أيضا بين

الشركاء علي أساس ذلك. ويعني هذا أن الشركاء قد تأثروا مرة بالزيادة في عام 2009 وأخري بالنقص في عام 2010 وبنفس المبلغ 11000 جنيه، ومن ثم فإن هذا الخطأ لا يستوجب التعديل في أرباح هذا العام 2011 وبالتالي لا يتم إجراء قيود يومية لتصحيح هذا الخطأ.

- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن هناك معدات قد تم شراءها بتكلفة 30000 جنيه وتم استخدامها بالفعل منذ أول يوليو 2011 وتستهلك بمعدل 20% سنويا (العمر المقدر لها 5 سنوات وليس من المتوقع أن يكون لها قيمة كخردة في نهاية عمرها المقدر) وأن المحاسب أغفل احتساب وتسجيل إهلاك تلك المعدات.

يتم احتساب إهلاك تلك المعدات عن الفترة من أول يوليو 2011 حتي 31 ديسمبر 2011 (6 شهور) بمعدل 20% سنويا كما يلي:

مصروف إهلاك المعدات = 30000× (6÷12) × 20% = 3000 جنيه.

ولأن مبلغ الإهلاك يمثل مصروف لم يتم تسجيله فإن المصروفات التي كانت مسجلة كانت أقل مما يجب وبالتالي كانت الأرباح أكبر مما يجب، ولتصحيح ذلك يتم إجراء القيود التالية:

مدين	دائن	البيان
3000		من حـ/ مصروف إهلاك المعدات
	3000	إلي حـ/ مجمع إهلاك المعدات
		إثبات مصروف إهلاك المعدات
3000		من حـ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
	3000	إلي حـ/ مصروف إهلاك المعدات
		إقفال مصروف إهلاك المعدات

وبترحيل تلك القيود السابق إجراءها إلي رصيد حساب الأرباح والخسائر يمكن تصوير حساب الأرباح والخسائر "معدل" علي النحو التالي:

حـــ/ أ،خ معدل

3000	فائدة قرض الشريك أحمد	124900	صافى الربح (من حـــ/ أ،خ)
2000	فائدة قرض الشريك محمود	800	فائدة قرض الشركة لمحمد
3000	مصروف استهلاك معدات	1900	فائدة على مسحوبات الشركاء
<u>129600</u>	صافى الربح القابل للتوزيع (إلى حـــ/توزيع أ،خ)	10000	مخزون أخر الفترة
137600		137600	

مع مراعاة أنه قد لا يكون مطلوبا من الطالب إجراء قيود يومية وفي هذه الحالة يتم التعرف علي تأثير كل مفردة من المفردات السابقة ثم يمكن تحديد صـــافي الربح القابل للتوزيع من خلال إعداد كشف التعديلات التالي:

صافي الربح المحاسبي		124900
<u>يضاف إليه:</u>		
فائدة قرض الشركة للشريك محمد	800	
الفائدة علي مسحوبات الشركاء	1900	
زيادة مخزون أخر الفترة	<u>10000</u>	<u>12700</u>
يخصم منه:		137600
فائدة قرض الشريك أحمد للشركة	3000	
فائدة قرض الشريك محمود للشركة	2000	
استهلاك المعدات	<u>3000</u>	<u>(8000)</u>
صافي الربح القابل للتوزيع		<u>129600</u>

توزيع الربح القابل للتوزيع:

طالما ينص الاتفاق بين الشركاء في عقد الشركة على توزيع صافي الربح أو الخسارة فيما بينهم بالتساوي: فإن نصيب كل شريك منهم في صافي الربح القابل للتوزيع = 129600 ÷ 3 = 43200 جنيه.

المثال رقم (2):

اقترضت شركة التضامن بين محمود وخالد فى أول يناير 2005 من الشريك خالد مبلغ 100000 جنيه بفائدة بمعدل 10% سنويا على أن تسدد الفائدة كل ستة أشهر فى 6/30، 12/31 من كل عام، وعلي أن يسدد القرض فى نهاية عام 2009 وتنتهي السنة المالية للشركة فى 12/31 من كل عام.

والمطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة عن عامي 2005 ، 2009 فقط.
2. تصوير حـ/ فائدة قرض الشريك عامي 2005 ، 2006 فقط.

إجابة المثال رقم (2):

قيود اليومية عن عام 2005:

		البيان	التاريخ
100000		من حـ/ النقدية	2005/1/1
	100000	إلى حـ/ قرض الشريك خالد	
		إثبات الحصول على قرض من الشريك خالد	
5000		من حـ/ فائدة قرض الشريك للشركة	2005/6/30
	5000	إلى حـ/ جارى الشريك خالد	
		تعلية فائدة القرض المستحقة فى 6/30 لحساب جارى للشريك خالد	

5000		من حـــ/ فائدة قرض الشريك للشركة	2005/12/31
	5000	إلى حـــ/ جارى الشريك خالد	
		تعلية فائدة القرض المستحقة فى 12/31 لحساب جارى الشريك خالد	
10000		من حـــ/ الأرباح والخسائر	2005/12/31
	10000	إلى حـــ/ فائدة قرض الشريك للشركة	
		إقفال فائدة القرض عن عام 2005	

ويلاحظ أنه إذا وجد نص على أن الفائدة سددت نقدا للشريك فى موعدها، فإن إثبات الفائدة يتم عن طريق جعل حـــ/ فائدة الشريك للشركة مدينا مقابل جعل حـــ/ النقدية بدلا من حـــ/ جارى الشركاء دائنا.

قيود اليومية عن عام 2009:

5000		من حـــ/ فائدة قرض الشريك	2009/6/30
	5000	إلى حـــ/ جارى الشريك خالد	
5000		من حـــ/ فائدة قرض الشريك	2009/12/31
	5000	إلى حـــ/ جارى الشريك خالد	
10000		من حـــ/ الأرباح والخسائر	2009/12/31
	10000	إلى حـــ/ فائدة قرض الشريك	
		إقفال فائدة القرض عن عام 2009	

تصوير حـــ/ فائدة القرض:

حـــ/ فائدة قرض الشريك للشركة

5000	إلى حـــ/ جارى الشركاء	2005/6/30	10000	من حـــ/ أ.خ	2005/12/31
5000	إلى حـــ/ جارى الشركاء	2005/12/31			
10000			10000		
5000	إلى حـــ/ جارى الشركاء	2006/6/30	10000	من حـــ/ أ.خ	2006/12/31
5000	إلى حـــ/ جارى الشركاء	2006/12/31			
10000			10000		

وتجدر الإشارة إلى أن حـــ/ فائدة قرض الشريك للشركة لن تختلف عما سبق فى باقي سنوات القرض، وعندما يتم سداد القرض في نهاية فترة القرض يتم إجراء قيد عكسي لقيد الحصول علي القرض كما يلي:

100000		من حـــ/ قرض الشريك خالد	2009/12/31
	100000	إلى حـــ/ النقدية	
		إثبات سداد قرض الشريك خالد	

أما إذا اتفق الشركاء علي عدم سداد القرض نقدا في نهاية فترة القرض وبحيث يتم تعلية رأس مال الشريك خالد بمقداره فيتم إجراء القيد علي النحو التاللي:

100000		من حـــ/ قرض الشريك خالد	2009/12/31
	100000	إلى حـــ/ رأس مال الشريك خالد	
		إثبات إقفال قرض الشريك في رأسماله	

المثال رقم (3):

ينص عقد الشركة على أن من حق كل من الشريكين المتضامنين نور وكامل سحب مبالغ خلال السنة فى حدود 50000 جنيه على أن تحتسب فوائد على المسحوبات بمعدل 6% سنويا. كما ينص العقد على اعتبار المسحوبات التى تتم خلال شهر معين كأنها تمت فى أول الشهر التالى.

وقد ظهر حساب مسحوبات الشركاء علي النحو التالي:

حـــ/ مسحوبات الشركاء

نور	كامل	بيان	تاريخ	نور	كامل	بيان	تاريخ
10000		إلى حـــ/النقدية	2/26				
20000	5000	إلى حـــ/النقدية	5/16				
	10000	إلى حـــ/النقدية	8/29				
20000	15000	إلى حـــ/النقدية	9/25	50000	30000	رصيد	12/31
50000	30000			50000	30000		

والمطلوب: احتساب الفائدة على مسحوبات كل شريك وإجراء قيود اليومية الخاصة بمعالجة المسحوبات والفائدة على المسحوبات.

إجابة المثال رقم (3):

في هذه الحالة تحتسب فائدة المسحوبات لكل شريك علي النحو التالي:

نور			كامل		
المبلغ	الأشهر	المبالغ مرجحة زمنيا	المبلغ	الأشهر	المبالغ مرجحة زمنيا
× 10000	= 10	100000	× 5000	= 7	35000
× 20000	= 7	140000	× 10000	= 4	40000
× 20000	= 3	60000	× 15000	= 3	45000
50000		300000	30000		120000

الفائدة على مسحوبات نور:

متوسط مدة السحب = 300000 ÷ 50000 = 6 أشهر

فائدة المسحوبات = 50000 × 100/6 × 12/6 = 1500 جنيه

الفائدة على مسحوبات كامل :

متوسط مدة السحب = 120000 ÷ 30000 = 4أشهر

فائدة المسحوبات = 30000 × 100/6 × 12/4 = 600 جنيه

1- قيود اليومية لكل من المسحوبات وفائدة المسحوبات:

2100		من حـــ/ جارى الشركاء 1500 جاري نور 600 جاري كامل
	2100	إلى حـــ/ الفائدة على المسحوبات تحميل كل شريك بالفائدة على مسحوباته
80000		من حـــ/ جارى الشركاء 50000جاري نور 30000 جاري كامل
	80000	إلى حـــ/ محسوبات الشركاء تحميل كل شريك بالمبالغ التى سحبها خلال السنة
2100		من حـــ/ الفائدة على المسحوبات
	2100	إلى حـــ/ الأرباح والخسائر

ثانيا: كيفية توزيع الأرباح في شركات الأشخاص

بعد تحديد صافي الربح القابل للتوزيع وفقا للمثـال رقـم (1)، وكـان 129600 جنيه تم توزيعه بين الشركاء الثلاثة بالتساوي وكان نصيب كل شريك منهم 43200 جنيه. ولكن لماذا تم التوزيع بينهم بالتساوي؟ إجابة هذا السـؤال هي أنهم قد اتفقوا علي ذلك صراحة في عقد الشركة.

وبالتالي فإن القاعدة الأساسية عند توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء هي: أنه يتم توزيع الأرباح أو الخسائر طبقا لعقد الشركة المبرم بين الشركاء، وبفحص العديد من عقود الشراكة في شركات الأشخاص سواء كانـت شـركة تضامن أو شركة توصية بسيطة يتضح أن تلك العقود تختلف من شركة لأخري من حيث مكوناتها فيما يتعلق بكيفية توزيع الأرباح فقد تنص تلك العقود علـى كل أو بعض من العناصر التالية:

- احتساب فائدة على رؤس أموال الشركاء.
- احتساب مرتبات لبعض الشركاء.
- احتساب مكافأة لأحد أو بعض الشركاء.
- قسط التأمين علي حياة الشركاء.
- توزيع باقي الأرباح – بعد خصم أي بند منصوص عليـه فـي عقـد الشركة من البنود السابقة –وفقا لنسب معينة متفق عليها.

ونتناول شرح وتحليل تلك البنود من خلال دراستنا في هـذه الفرعيـة وفقا للسياق التالي.

الفائدة على رأس مال الشركاء

عند احتساب الفائدة على رأس مال الشركاء، نجد أن الشركاء قد يتفقوا فيما بينهم في عقد الشركة علي احتسابها:

- علي أساس رصيد رأس المال في بداية العام.
- أو تحسب علي أساس رصيد رأس المال في نهاية العام.
- أو تحسب علي أساس متوسط حركة رأس المال خلال العام.

والقاعدة الأساسية هنا هي أن الفائدة على رؤس أموال الشركاء تحسب طالما نص عليها اتفاق الشركاء في عقد الشركة بغض النظر عن نتيجة نشاط الشركة وسواء حققت الشركة أرباح أو حققت خسائر. وعادة يتفق الشركاء على احتساب فائدة على رأس المال خاصة في حالة إذا كانت نسب توزيع الأرباح والخسائر تختلف عن نسب رؤوس الأموال وذلك تحقيقا للعدالة بينهم. ويجب أن ينص عقد الشركة فى هذه الحالة على سعر الفائدة، والمقصود برأس المال الذى تحتسب عليه الفائدة، وكما ذكرنا من قبل هل هو رأس المال فى أول السنة المالية أو رأس المال فى نهاية السنة المالية أو متوسط رأس المال خلال السنة (مع النص على ما إذا كانت الإضافات أو التخفيضات لرأس المال فى أى شهر تعتبر كأنها تمت فى أول أو نهاية الشهر).

وكما ذكرنا من قبل ينبغي أن ينص عقد الشركة على احتساب فائدة رأس المال في جميع الأحوال سواء فى حالة تحقيق أرباح كافية أو في حالة عدم تحقيق أرباح كافية لتغطيتها أو حتى فى حالة تحقيق خسائر، وإننا نرى ذلك استنادا إلى أن احتساب الفائدة على رأس المال يعتبر أمرا ضروريا من وجهة النظر الاقتصادية.

ولتوضيح طريقة احتساب وإثبات الفائدة على رأس المال فإننا نعرض لذلك من خلال المثال التالي.

المثال رقم (4):

إذا ظهر حساب رأس مال الشركاء فى دفاتر شركة التضامن بين نور وكامل في نهاية السنة المالية على النحو التالى:

حـ/ رأس مال الشركاء

نور	كامل	بيان	تاريخ	نور	كامل	بيان	تاريخ
16000		إلى حـ/ البنك	10/12	100000	80000	رصيد	1/1
	6000	إلى حـ/ البنك	11/17	24000	20000	من حـ/البنك	4/1
108000	94000	رصيد	12/31				
124000	100000			124000	100000		

فإذا كان عقد الشركة ينص على احتساب فائدة بواقع 10% سنويا، وتم الاتفاق علي أنه إذا حدثت الإضافات أو التخفيضات في رأس المال قبل يوم 15 في الشهر فإنها تعتبر كما لو حدثت فى بداية الشهر، وإذا حدثت الإضافات أو التخفيضات في رأس المال بعد يوم 15 في الشهر فإنها تعتبر كما لو حدثت فى نهاية الشهر.

المطلوب:

احتساب وتسجيل الفائدة علي رأس المال في كل حالة من الحالات التالية:

- تحسب علي أساس رصيد رأس المال في بداية العام.
- تحسب علي أساس رصيد رأس المال في نهاية العام.
- تحسب علي أساس متوسط حركة رأس المال خلال العام.
- تحسب بنسبة 25% علي أساس الفرق بين رصيد رأس المال في بداية ونهاية العام.

إجابة المثال رقم (4):

احتساب الفائدة علي أساس رصيد رأس المال في بداية العام

إذا نص عقد الشركة على احتساب الفائدة بواقع 10% سنويا على رؤوس أموال الشركاء في بداية السنة المالية، فإن الفائدة على رأس المال تحتسب على النحو التالى:

الفائدة على رأس مال نور = 100000 × (10÷100) = 10000 جنيه.

الفائدة على رأس مال كامل = 80000 × (10÷100) = 8000 جنيه.

ويتم إجراء قيود اليومية في هذه الحالة علي النحو التالي:

18000		من حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		10000 فائدة رأس مال الشريك نور
		8000 فائدة رأس مال الشريك كامل
	18000	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		10000 حـــ/ جاري الشريك نور
		8000 حـــ/ جاري الشريك كامل
		إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء
18000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	18000	إلي حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		10000 فائدة رأس مال الشريك نور
		8000 فائدة رأس مال الشريك كامل
		إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح

احتساب الفائدة علي أساس رصيد رأس المال في نهاية العام

إذا نص عقد الشركة على احتساب الفائدة بواقع 10% سنويا على رؤوس أموال الشركاء فى نهاية السنة المالية، فإن الفائدة على رأس المال تحتسب على النحو التالى:

الفائدة على رأس مال نور = 108000 × (10÷100) = 10800 جنيه.

الفائدة على رأس مال كامل = 94000 × (10÷100) = 9400 جنيه.

ويتم إجراء قيود اليومية في هذه الحالة علي النحو التالي:

مدين	دائن	البيان
20200		من حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		10800 فائدة رأس مال الشريك نور
		9400 فائدة رأس مال الشريك كامل
	20200	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		10800 حـــ/ جاري الشريك نور
		9400 حـــ/ جاري الشريك كامل
		إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء
20200		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	20200	إلي حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		10800 فائدة رأس مال الشريك نور
		9400 فائدة رأس مال الشريك كامل
		إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح

احتساب الفائدة علي أساس متوسط حركة رأس المال خلال العام

إذا نص عقد الشركة على احتساب الفائدة بواقع 10% سنويا على متوسط حركة رؤوس أموال الشركاء خلال السنة المالية، فإننا نبدأ بتحديد متوسط حركة رأس المال لكل شريك أولا ثم نقوم بتحديد الفائدة على رأس مال الشركاء بعد ذلك على النحو التالي:

الشريك	التاريخ	مدين	دائن	رصيد دائن	عدد أشهر استمرار الرصيد	الرصيد مرجع زمنيا (شهريا)
نور	1/1			100000	3	300000
	4/1		24000	124000	6	1464000
	10/12	16000		108000	3	324000
					12	2088000
كامل	1/1			80000	3	240000
	4/1		20000	100000	7	700000
	11/17	6000		94000	2	188000
					12	1128000

وعلى هذا الأساس فإن متوسط رأس المال المرجح زمنيا لكل من الشريكين يكون كما يلي:

متوسط رأس مال نور = 2088000 ÷ 12 = 174000 جنيه.

متوسط رأس مال كامل = 1128000 ÷ 12 = 94000 جنيه.

وبالتالي إذا نص عقد الشركة على احتساب الفائدة بواقع 10% سنويا على متوسط حركة رؤوس أموال الشركاء خلال السنة المالية، فإن الفائدة على رأس المال تحتسب على النحو التالى:

الفائدة على رأس مال نور = 174000 × (10÷100) = 17400 جنيه.

الفائدة على رأس مال كامل = 94000 × (10÷100) = 9400 جنيه.

ويتم إجراء قيود اليومية في هذه الحالة علي النحو التالي:

26800		من حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		17400 فائدة رأس مال الشريك نور
		9400 فائدة رأس مال الشريك كامل
	26800	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		17400 حـــ/ جاري الشريك نور
		9400 حـــ/ جاري الشريك كامل
		إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء.
26800		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	26800	إلي حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		17400 فائدة رأس مال الشريك نور
		9400 فائدة رأس مال الشريك كامل
		إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح

الفائدة علي أساس الفرق بين رصيد رأس المال في بداية ونهاية العام

في هذه الحالة تحسب الفائدة استنادا إلي الزيادة التي يساهم بها كل شريك في رأس ماله وبالتالي في رأس مال الشركة وجملة المبالغ المتاحة للاستثمار وعادة يشترط في هذه الحالة بقاء رصيد رأس مال الشريك لفترة محددة خلال العام المالي التال، وتحسب الفائدة على رأس المال في هذه الحالة على النحو التالى:

الفائدة على رأس مال نور=(108000−100000)×(25÷100)= 2000 جنيه.

الفائدة على رأس مال كامل=(94000 − 80000)×(25÷100)= 3500 جنيه.

ويتم إجراء قيود اليومية في هذه الحالة علي النحو التالي:

مدين	دائن	البيان
5500		من حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		2000 فائدة رأس مال الشريك نور
		3500 فائدة رأس مال الشريك كامل
	5500	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		2000 حـــ/ جاري الشريك نور
		3500 حـــ/ جاري الشريك كامل
		إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء
5500		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	5500	إلي حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		2000 فائدة رأس مال الشريك نور
		3500 فائدة رأس مال الشريك كامل
		إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح

مرتبات ومكافآت الشركاء :

قد يتولى شريك من الشركاء أو بعض الشركاء مهام إدارة الشركة. وفى هذه الحالة نؤكد علي التفرقة بين الشركاء المتضامنين والموصين، فالشريك المتضامن له حق إدارة الشركة حيث تمتد مسئوليته عن نتائج اعمال الشركة إلى أمواله الخاصة. أما الشريك الموصى فلاحق له فى إدارة الشركة، حيث تقتصر مسئوليته عن نتائج أعمال الشركة فى حدود حصته فى رأسمالها. ومن ثم إذا قام الشريك المتضامن بمباشرة مهام معينة فى إدارة الشركة فإن هذه المهام تدخل فى نطاق سلطاته ومسئولياته كشريك متضامن وفقا لما يقضى به القانون وينص عليه عقد الشركة. أما إذا تولى الشريك الموصى مباشرة مهام معينة في الشركة، فان هذا الأمر يجب أن يكون بموجب إتفاق تعاقدى مع الشركة بوصفه أحد العاملين بها وليس بوصفه شريكا فيها. ولا تدخل تلك المهام في إختصاصات الشركاء المتضامنين، بمعنى أن لا تكون من بين المهام الإدارية التى تتولاها الإدارة العليا فى الشركة.

ويترتب على ذلك اختلاف المعالجة المحاسبية لمرتب أو مكافاة الشريك المتضامن عن مرتب الشريك الموصى . فقيام الشريك المتضامن بممارسة نشاطات معينة فى إدارة الشركة يعتبر التزاما واقعا عليه بصفته، ومن ثم فإن مايتقاضاه الشريك المتضامن من مرتبات أو مكافآت يدخلان فى نطاق نصيبه فى الأرباح بوصفه شريكا متضامنا، وبالتالى يعتبر هذا المرتب أو تلك المكافأة توزيعا للربح وليست تكلفة لازمة لتحقيقه. أما فى حالة تولى الشريك الموصى لمهام محددة فى الشركة فإن قيامه بتلك المهام يكون بناء على التزام تعاقدى بينه وبين الشركة بوصفه أحد العاملين فيها وليس بصفته شريكا، وعلى ذلك فإن مايتقاضاه الشريك الموصى من مرتبات فى تلك الحالة يعتبر ضروريا لتحقيق

الربح وبالتالى لا يجوز إعتباره توزيعا للربح بل تكلفة للحصول عليه. ويعنى ذلك أن مرتب الشريك الموصى تتم تسويته محاسبيا عند مرحلة قياس الربح القابل للتوزيع فى حساب الأرباح والخسائر، وليس عند مرحلة توزيع الربح فى حساب توزيع الارباح والخسائر.

وتحتسب مرتبات الشركاء الموصين إن وجدت وفقا للعلاقة التعاقدية بين الشركة وهذا الشريك بوصفه أحد العاملين بها ويكون المرتب مبلغا فتريا ثابتا سواء كان أسبوعى أو شهرى أو سنوى. وفي جميع الأحوال يتم احتساب المرتب السنوي للشريك المتضامن ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم وبالتالي يتم تحميله علي حساب الأرباح والخسائر.

أما مرتبات أو مكافآت الشركاء المتضامنين فإنه يتم تحديدها والنص عليها صراحة فى عقد تكوين الشركة. ويتم الاتفاق بين الشركاء فى عقد الشركة على طريقة احتساب ذلك المرتب أو تلك المكافأة. ويمكن أن يتم الاتفاق على احتساب المرتب أو المكافاة بإحدى الطرق الآتية:

<u>مرتب الشريك مبلغ فترى ثابت:</u> يكون مرتب الشريك المتضامن مبلغا فتريا ثابتا سواء كان أسبوعى أو شهرى أو سنوى. وفي جميع الأحوال يتم احتساب المرتب السنوي للشريك المتضامن ويعتبر من توزيعات الأرباح وبالتالي يظهر في حساب توزيع الأرباح والخسائر.

ويتم صرف المرتب فى هذه الحالة فى نهاية فترة استحقاقه أو على دفعات على مدار تلك الفترة. وتثبت المبالغ التى يسحبها الشريك من المرتب فى حساب يخصص لهذ الغرض (حساب مرتب الشريك)، فيجعل هذا الحساب مدينا وحساب النقدية دائنا. ويتم تحويل المرتب بالكامل فى نهاية السنة المالية بالخصم على حساب توزيع الارباح والخسائر . وبمقارنة المبالغ المحسوبة من

تحت حساب المرتب بمبلغ المرتب الموزع فى حساب توزيع الارباح والخسائر تتم تسويةحساب مرتب الشريك عن طريق حساب جارى الشريك .

مكافأة الشريك نسبة مئوية من صافى الربح: يمكن أن ينص عقد الشركة على احتساب مكافأة الشريك المتضامن فى شكل نسبة مئوية من صافى ربح الشركة أو صافى ربح فرع الشركة الذى يتولى الشريك إدارته. وفى هذه الحالة يمنح الشريك المكافأة فقط فى حالة تحقيق الشركة أو الفرع المعين أرباحا، ولايحصل الشريك على تلك المكافأة فى حالة الخسارة ، حيث أن النسبة المئوية للمكافأة تكون من صافى الربح . وتتم تسوية المكافأة فى هذه الحالة بنفس الأسلوب السابق.

ويمكن أن يتم إحتساب المكافأة كنسبة مئوية من صافى الربح قبل إحتساب المكافأة أو بعد إحتسابها. كما يمكن أن ينص عقد الشركة على أن تحتسب المكافأة كنسبة من صافى الربح المتبقى بعد منح الشركاء فائدة على رأس المال، أو بعد مرتبات الشركاء أو بعد كل من مرتبات الشركاء وفائدة رأس المال. وتثير مثل تلك الصياغات فى كيفية تحديد المرتب أو المكافأة مشكلة حسابية بسيطة يمكن حسمها من خلال تفسير نصوص عقد الشركة فى هذا الصدد، ونوضح ذلك من خلال المثال التالى.

المثال رقم (5):

حققت شركة التضامن أحمد ومحمد ومحمود صافى ربح قابل للتوزيع قدره 132000 جنيها عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2011. وينص عقد الشركة على توزيع الأرباح بين الشركاء على النحو التالى:

1 - يمنح الشريك محمد مرتب شهري 2500 جنيه نظير الادارة.

2 - يمنح الشركاء فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنويا.

3 – يمنح الشريك أحمد مكافأة نظير الادارة.

4 – يوزع الربح المتبقى بين الشركاء بالتساوى.

فإذا علمت أن:

- بلغت رؤوس أموال الشركاء الثلاثة 60000 جنيه، 40000 جنيه، 20000 جنيه على التوالى.
- لم يسحب الشركاء أي مبلغ نقدية خلال الفترة بما في ذلك المرتب والمكافأة.

المطلوب:

1. إعداد كشف يوضح توزيع الأرباح بين الشركاء.
2. تحديد إجمالي نصيب كل شريك في الأرباح الموزعة.
3. إجراء قيود اليومية اللازمة.
4. تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر.

وذلك في كل حالة من الحالات التالية:-

1. أن تكون مكافأة الشريك أحمد تعادل 10 % من صافى الربح.
2. أن تكون مكافأة الشريك أحمد تعادل 10 % من صافى الربح بعد احتساب المكافأة.
3. أن تكون مكافأة الشريك أحمد تعادل 10 % من صافى الربح بعد خصم فائدة رأس مال الشركاء.
4. أن تكون مكافأة الشريك أحمد تعادل 20 % من صافى الربح بعد خصم فائدة رأس مال الشركاء وبعد احتساب المكافأة، وعلي أن يتم توزيع باقي الأرباح بعد ذلك بين الشركاء بنسبة 2: 2: 1 علي التوالي.

5. أن تكون مكافأة الشريك أحمد تعادل 25 % من صافي الربح بعد خصم المرتبات وفائدة رأس مال الشركاء وبعد المكافأة.

إجابة المثال رقم (5):

الحالة الأولي:

1. المرتب السنوي للشريك محمد= المرتب الشهري 2500 ×12 = 30000 جنيه.
2. فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنويا وبالتالي:

الفائدة على رأس مال أحمد = 60000 × (10÷100) = 6000 جنيه.

الفائدة على رأس مال محمد = 40000 × (10÷100) = 4000 جنيه.

الفائدة على رأس مال محمود = 20000 × (10÷100) = 2000 جنيه.

إجمالي الفائدة على رأس المال = 6000 +4000+ 2000 =12000 جنيه.

3. مكافأة الشريك أحمد 10% من صافي الربح = 132000×(10÷100) = 13200 جنيه.
4. باقي الأرباح = 132000 – (المرتب 30000 + الفائدة 12000 + المكافأة 13200) = 76800 جنيه توزع بالتساوي وفقا لعقد الشركة، ويكون نصيب كل شريك من هذا الباقي الموزع بالتساوي= 76800÷3 = 25600 جنيه.

ويتم إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة وتحديد إجمالي ما يحصل عليه كل شريك كما يلي:

كشف توزيع الأرباح

بيان	أحمد	محمد	محمود	إجمالي
1. مرتب محمد	-	30000	-	30000
2. فائدة رأس المال	6000	4000	2000	12000
3. مكافأة أحمد	13200	-.	-	13200
4الباقي الموزع	25600	25600	25600	76800
الإجمالي لكل شريك	44800	59600	27600	132000

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

132000 من حـــ/ الأرباح والخسائر

132000 إلي حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر

إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع

30000 من حـــ/ مرتب الشريك محمد

30000 إلي حـــ/ جاري الشريك محمد

إثبات تحويل المرتب للحساب الجاري للشريك

30000 من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر

30000 إلي حـــ/ مرتب الشريك محمد

إستقطاع مرتب الشريك المتضامن من الأرباح

13200 من حـــ/ مكافأة الشريك أحمد

13200 إلي حـــ/ جاري الشريك أحمد

إثبات مكافأة الشريك

13200 من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر

13200 إلي حـــ/ مكافأة الشريك أحمد

إستقطاع مكافأة الشريك من الأرباح

12000		من حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
		4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
		2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
	12000	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		6000 حـــ/ جاري الشريك أحمد
		4000 حـــ/ جاري الشريك محمد
		2000 حـــ/ جاري الشريك محمود
		إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء
12000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	12000	إلي حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
		4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
		2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
		إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح
76800		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	76800	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		25600 حـــ/ جاري الشريك أحمد
		25600 حـــ/ جاري الشريك محمد
		25600 حـــ/ جاري الشريك محمود
		توزيع باقي الأرباح بالتساوي بين الشركاء في حساباتهم الجارية

ويتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

12000		فائدة رأس المال	132000	من حـ/أ. خ
	6000	أحمد		
	4000	محمد		
	2000	محمود		
43200		مرتب ومكافأة		
	30000	محمد		
	13200	أحمد		
76800		جاري الشركاء		
	25600	أحمد		
	25600	محمد		
	25600	محمود		
132000			132000	

الحالة الثانية:

1. المرتب السنوي للشريك محمد= المرتب الشهري 2500 ×12 = 30000 جنيه.
2. فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنويا وبالتالي:

الفائدة علي رأس مال أحمد = 60000 × (10÷100) = 6000 جنيه.

الفائدة على رأس مال محمد = 40000 × (10÷100) = 4000 جنيه.

الفائدة على رأس مال محمود = 20000 × (10÷100) = 2000 جنيه.

إجمالي الفائدة على رأس المال = 6000 +4000 + 2000 =12000 جنيه.

3. مكافأة الشريك أحمد 10% من صافى الربح بعد المكافأة = 132000×(10÷110) = 12000 جنيه.

4. باقي الأرباح = 132000 – (المرتب 30000 + الفائدة 12000 + المكافأة 12000) = 78000 جنيه توزع بالتساوي وفقا لعقد الشركة، ويكون نصيب كل شريك من هذا الباقي الموزع بالتساوي= 78000÷3 = 26000 جنيه.

ويتم إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة وتحديد إجمالي ما يحصل عليه كل شريك كما يلي:

كشف توزيع الأرباح

بيان	أحمد	محمد	محمود	إجمالي
1. مرتب محمد	–	30000	–	30000
2. فائدة رأس المال	6000	4000	2000	12000
3. مكافأة أحمد	12000	–	–	12000
4الباقي الموزع	26000	26000	26000	78000
الإجمالي لكل شريك	44000	60000	28000	132000

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

132000		من حـــ/ الأرباح والخسائر
	132000	إلي حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع
30000		من حـــ/ مرتب الشريك محمد
	30000	إلي حـــ/ جاري الشريك محمد
		إثبات تحويل المرتب للحساب الجاري للشريك

30000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	30000	إلي حـــ/ مرتب الشريك محمد
		إستقطاع مرتب الشريك المتضامن من الأرباح
12000		من حـــ/ مكافأة الشريك أحمد
	12000	إلي حـــ/ جاري الشريك أحمد
		إثبات مكافأة الشريك
12000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	12000	إلي حـــ/ مكافأة الشريك أحمد
		إستقطاع مكافأة الشريك من الأرباح
12000		من حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
		4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
		2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
	12000	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		6000 حـــ/ جاري الشريك أحمد
		4000 حـــ/ جاري الشريك محمد
		2000 حـــ/ جاري الشريك محمود
		إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء

مدين	دائن	البيان
12000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	12000	إلي حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
		4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
		2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
		إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح
78000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	78000	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		26000 حـــ/ جاري الشريك أحمد
		26000 حـــ/ جاري الشريك محمد
		26000 حـــ/ جاري الشريك محمود
		توزيع باقي الأرباح بالتساوي بين الشركاء في حساباتهم الجارية

ويتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

من حـ/أ. خ	132000	فائدة رأس المال		12000
		أحمد	6000	
		محمد	4000	
		محمود.	2000	
		مرتب ومكافأة		42000
		محمد	30000	
		أحمد	12000	
		جاري الشركاء		78000
		أحمد	26000	
		محمد	26000	
		محمود	26000	
	132000			132000

الحالة الثالثة:

1. المرتب السنوي للشريك محمد= المرتب الشهري 2500 ×12 = 30000 جنيه.
2. فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنويا وبالتالي:

الفائدة على رأس مال أحمد = 60000 × (10÷100) = 6000 جنيه.

الفائدة على رأس مال محمد = 40000 × (10÷100) = 4000 جنيه.

الفائدة على رأس مال محمود = 20000 × (10÷100) = 2000 جنيه.

إجمالي الفائدة على رأس المال = 6000 +4000 + 2000 =12000 جنيه.

3. مكافأة الشريك أحمد 10% من صافي الربح بعد خصم فائدة رأس المال =(132000 – 12000) ×(10÷100) = 12000 جنيه.

4. باقي الأرباح = 132000 – (المرتب 30000 + الفائدة 12000 + المكافأة 12000) = 78000 جنيه توزع بالتساوي وفقا لعقد الشركة، ويكون نصيب كل شريك من هذا الباقي الموزع بالتساوي= 78000÷3 = 26000 جنيه.

ويتم إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة وتحديد إجمالي ما يحصل عليه كل شريك كما يلي:

كشف توزيع الأرباح

بيان	أحمد	محمد	محمود	إجمالي
1. مرتب محمد	–	30000	–	30000
2. فائدة رأس المال	6000	4000	2000	12000
3. مكافأة أحمد	12000	–	–	12000
4الباقي الموزع	26000	26000	26000	78000
الإجمالي لكل شريك	44000	60000	28000	132000

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

132000		من حـــ/ الأرباح والخسائر
	132000	إلي حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع
30000		من حـــ/ مرتب الشريك محمد
	30000	إلي حـــ/ جاري الشريك محمد
		إثبات تحويل المرتب للحساب الجاري للشريك

30000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	30000	إلي حـــ/ مرتب الشريك محمد
		إستقطاع مرتب الشريك المتضامن من الأرباح
12000		من حـــ/ مكافأة الشريك أحمد
	12000	إلي حـــ/ جاري الشريك أحمد
		إثبات مكافأة الشريك
12000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	12000	إلي حـــ/ مكافأة الشريك أحمد
		إستقطاع مكافأة الشريك من الأرباح
12000		من حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
		4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
		2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
	12000	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		6000 حـــ/ جاري الشريك أحمد
		4000 حـــ/ جاري الشريك محمد
		2000 حـــ/ جاري الشريك محمود
		إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء

12000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	12000	إلي حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
		4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
		2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
		إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح
78000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	78000	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		26000 حـــ/ جاري الشريك أحمد
		26000 حـــ/ جاري الشريك محمد
		26000 حـــ/ جاري الشريك محمود
		توزيع باقي الأرباح بالتساوي بين الشركاء في حساباتهم الجارية

ويتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

من حـ/أ. خ	132000	فائدة رأس المال		12000
		أحمد	6000	
		محمد	4000	
		محمود	2000	
		مرتب ومكافأة		42000
		محمد	30000	
		أحمد	12000	
		جاري الشركاء		78000
		أحمد	26000	
		محمد	26000	
		محمود	26000	
	132000			132000

الحالة الرابعة:

1. المرتب السنوي للشريك محمد= المرتب الشهري 2500 ×12 = 30000 جنيه.
2. فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنويا وبالتالي:

الفائدة على رأس مال أحمد = 60000 × (10÷100) = 6000 جنيه.

الفائدة على رأس مال محمد = 40000 × (10÷100) = 4000 جنيه.

الفائدة على رأس مال محمود = 20000 × (10÷100) = 2000 جنيه.

إجمالي الفائدة على رأس المال = 6000 +4000 + 2000 =12000 جنيه.

3. مكافأة الشريك أحمد 20% من صافى الربح بعد خصم فائدة رأس المال وبعد المكافأة =(132000 – 12000) ×(20÷120) = 20000 جنيه.

4. باقي الأرباح = 132000 – (المرتب 30000 + الفائـــدة 12000 + المكافأة 20000) = 70000 جنيه توزع بنسبة 2: 2: 1 وفقـــا لعقـــد الشركة في هذه الحالة، ويكون نصيب كل شريك من هذا الباقي الموزع كما يلي:

- نصيب أحمد = 70000 × (2 ÷ 5) = 28000 جنيه.
- نصيب محمد = 70000 × (2 ÷ 5) = 28000 جنيه.
- نصيب محمود = 70000 × (1 ÷ 5) = 14000 جنيه.

ويتم إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة وتحديد إجمالي ما يحصل عليه كل شريك كما يلي:

كشف توزيع الأرباح

بيان	أحمد	محمد	محمود	إجمالي
1. مرتب محمد	–	30000	–	30000
2. فائدة رأس المال	6000	4000	2000	12000
3. مكافأة أحمد	20000	–	–	20000
4الباقي الموزع	28000	28000	14000	70000
الإجمالي لكل شريك	54000	62000	16000	132000

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

132000		من حـــ/ الأرباح والخسائر
	132000	إلي حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع

30000		من حـــ/ مرتب الشريك محمد
	30000	إلي حـــ/ جاري الشريك محمد
		إثبات تحويل المرتب للحساب الجاري للشريك
30000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	30000	إلي حـــ/ مرتب الشريك محمد
		إستقطاع مرتب الشريك المتضامن من الأرباح
20000		من حـــ/ مكافأة الشريك أحمد
	20000	إلي حـــ/ جاري الشريك أحمد
		إثبات مكافأة الشريك
20000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	20000	إلي حـــ/ مكافأة الشريك أحمد
		إستقطاع مكافأة الشريك من الأرباح
12000		من حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
		4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
		2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
	12000	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		6000 حـــ/ جاري الشريك أحمد
		4000 حـــ/ جاري الشريك محمد
		2000 حـــ/ جاري الشريك محمود
		إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء

12000		من حــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	12000	إلي حــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
		4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
		2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
		إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح
70000		من حــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	70000	إلي حــ/ جاري الشركاء
		28000 حــ/ جاري الشريك أحمد
		28000 حــ/ جاري الشريك محمد
		14000 حــ/ جاري الشريك محمود
		توزيع باقي الأرباح بالتساوي بين الشركاء في حساباتهم الجارية

ويتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

12000		فائدة رأس المال	132000	من حـ/أ. خ
	6000	أحمد		
	4000	محمد		
	2000	محمود.		
50000		مرتب ومكافأة		
	30000	محمد		
	20000	أحمد		
70000		جاري الشركاء		
	28000	أحمد		
	28000	محمد		
	14000	محمود		
132000			132000	

الحالة الخامسة:

1. المرتب السنوي للشريك محمد= المرتب الشهري 2500 ×12 = 30000 جنيه.
2. فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنويا وبالتالي:

الفائدة على رأس مال أحمد = 60000 × (10÷100) = 6000 جنيه.

الفائدة على رأس مال محمد = 40000 × (10÷100) = 4000 جنيه.

الفائدة على رأس مال محمود = 20000 × (10÷100) = 2000 جنيه.

إجمالي الفائدة على رأس المال = 6000 +4000 + 2000 =12000 جنيه.

3. مكافأة الشريك أحمد 25% من صافى الربح بعد خصم فائدة رأس المال والمرتب وبعد المكافأة =(132000 – <30000+12000>) ×(25÷125) =(132000 – 42000)×(25÷125) = 18000 جنيه.

4. باقي الأرباح = 132000 – (المرتب 30000 + الفائدة 12000 + المكافأة 18000) = 72000 جنيه توزع بالتساوي وفقا لعقد الشركة في هذه الحالة، ويكون نصيب كل شريك من هذا الباقي = 72000 ÷ 3 = 24000 جنيه.

ويتم إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة وتحديد إجمالي ما يحصل عليه كل شريك كما يلي:

كشف توزيع الأرباح

بيان	أحمد	محمد	محمود	إجمالي
1. مرتب محمد	–	30000	–	30000
2. فائدة رأس المال	6000	4000	2000	12000
3. مكافأة أحمد	18000	–	–	18000
4الباقي الموزع	24000	24000	24000	72000
الإجمالي لكل شريك	48000	58000	26000	132000

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

132000		من حـ/ الأرباح والخسائر
	132000	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع

30000		من حـــ/ مرتب الشريك محمد
	30000	إلي حـــ/ جاري الشريك محمد
		إثبات تحويل المرتب للحساب الجاري للشريك
30000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	30000	إلي حـــ/ مرتب الشريك محمد
		إستقطاع مرتب الشريك المتضامن من الأرباح
18000		من حـــ/ مكافأة الشريك أحمد
	18000	إلي حـــ/ جاري الشريك أحمد
		إثبات مكافأة الشريك
18000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	18000	إلي حـــ/ مكافأة الشريك أحمد
		إستقطاع مكافأة الشريك من الأرباح
12000		من حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
		4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
		2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
	12000	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		6000 حـــ/ جاري الشريك أحمد
		4000 حـــ/ جاري الشريك محمد
		2000 حـــ/ جاري الشريك محمود
		إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء

12000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	12000	إلي حـــ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
		6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
		4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
		2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
		إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح
72000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
	72000	إلي حـــ/ جاري الشركاء
		24000 حـــ/ جاري الشريك أحمد
		24000 حـــ/ جاري الشريك محمد
		24000 حـــ/ جاري الشريك محمود
		توزيع باقي الأرباح بالتساوي بين الشركاء في حساباتهم الجارية

ويتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

12000		فائدة رأس المال	132000	من حـ/أ. خ
	6000	أحمد		
	4000	محمد		
	2000	محمود		
48000		مرتب ومكافأة		
	30000	محمد		
	18000	أحمد		
72000		جاري الشركاء		
	24000	أحمد		
	24000	محمد		
	24000	محمود		
132000			132000	

مثال رقم (6):

نور ، وكامل ، ومحمد شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وذلك بعد تنفيذ عقد الشركة المبرم بينهم والذي ينص على كل من :

- احتساب فائدة على رؤس أموال الشركاء بنسبة 10 % سنويا.
- منح الشريك نور مرتب شهري 2500 جنيه.
- منح الشريك محمد مكافأة بنسبة 10 % من صافى الربح.

فإذا بلغ صافى الربح في 2004/12/31 مبلغ 200000 جنيه، وإجمالي رأس مال الشركة 500000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي.

والمطلوب: بيان كيفية توزيع صافى الربح بين الشركاء الثلاثة.

إجابة المثال رقم (6):

يتم توزيع صافى الربح وفقا لعقد الشركة في شكل كل من :

- فائدة علي رأس مال كافة الشركاء بنسبة 10 %.
- مرتب للشريك نور.
- مكافأة للشريك محمد.
- الباقي يتم توزيعه بالنسب المتفق عليها وهي : 5 : 3 : 2

ويتم احتساب العناصر السابقة كما يلي :

1. الفائدة علي راس المال = رصيد رأس المال × معدل الفائدة

= 500000 ×10 % = 50000 جنيه

ويتم توزيع فائدة رأس المال بنسبة 2 : 2 : 1 وهي نسب توزيع رأس المال بين الشركاء الثلاث، وبالتالي تكون فائدة رأس المال الخاصة بكل شريك كما يلي:

الشريك نور = 50000 × (2 ÷ 5) = 20000 جنيه.

الشريك كامل = 50000 × (2 ÷ 5) = 20000 جنيه.

الشريك محمد = 50000 × (1 ÷ 5) = 10000 جنيه.

2. المرتب السنوي للشريك نور= 2500 شهري × 12 شهر = 30000 جنيه.

3. مكافأة الشريك محمد = نسبة 10% من صافي الربح القابل للتوزيع

= 200000 × 10% = 20000 جنيه.

4. باقي الأرباح = صافى الربح – (فائدة رأس المال لكافة الشركاء + مرتب الشريك نور + مكافأة الشريك محمد) = 200000 – (50000 + 30000 + 20000) = 100000 جنيه.

ونلاحظ أن هذا الباقي يتم توزيعه بنسبة 5 : 3 : 2 طبقا لاتفاق الشركاء في عقد الشركة، وبالتالي يكون نصيب كل شريك من باقي الأرباح يكون كما يلي :

الشريك نور = 100000 × 5 ÷ 10 = 50000جنيه.

الشريك كامل = 100000 × 3 ÷ 10 = 30000جنيه.

الشريك محمد = 100000 × 2 ÷ 10 = 20000جنيه.

ويمكن في هذه الحالة إعداد قائمة (جدول) توزيع لتحديد إجمالي ما يحصل عليه كل شريك من الشركاء الثلاث كما يلي:

قائمة التوزيع

بيان	نور	كامل	محمد	إجمالي
فائدة راس المال	20000	20000	10000	50000
مرتبات	30000	–	–	30000
مكافأة	–	–	20000	20000
ربح موزع بالنسب	50000	30000	20000	100000
إجمالي	100000	50000	50000	200000

ويمكن تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر ويكون علي النحو التالي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

	20000	إلى حـ/ فائدة رأس مال نور	200000	من حـ/ ا.خ
	20000	إلى حـ/ فائدة رأس مال كامل		
50000	10000	إلى حـ/ فائدة رأس مال محمد		
30000		إلى حـ/ مرتب الشريك نور		
20000		إلى حـ/ مكافأة الشريك محمد		
	50000	إلى حـ/ جاري الشريك نور		
	30000	إلى حـ/ جاري الشريك كامل		
100000	20000	إلى حـ/ جاري الشريك محمد		
200000			200000	

ونود أن نشير إلى أن الحسابات الجارية للشركاء تعتبر بمثابة حسابات شخصية تجعل دائنة بكل ما لهم مثل فائدة رأس المال والمرتبات والمكافآت وفائدة قرض الشركة للشريك والأرباح الموزعة بينما تجعل مدينة بكل ما عليهم مثل المسحوبات وفائدة المسحوبات وفائدة قرض الشركة للشريك والخسائر الموزعة.

وعلى ذلك، وبالإضافة إلى بيانات المثال السابق، وبفرض أن رصيد الحساب الجاري للشركاء قبل توزيع الأرباح بلغ 20000جنيه "دائن"، 30000 جنيه "مدين" ، 5000 جنيه "مدين" للشركاء الثلاثة نور وكامل ومحمد على التوالي، وبفرض أن مسحوبات الشركاء خلال العام كانت قد بلغت 80000 جنيه، 30000 جنيه، 70000 جنيه للشركاء الثلاثة على التوالي.

المطلوب: تصوير حساب جارى الشركاء، وتحديد حقوق كل شريك في نهاية العام.

مـــا عـــلـيـــهـــم — حـــ / جارى الشركاء — مـــا لـــهـــم

نور	كامل	محمد	بيان	نور	كامل	محمد	بيان
—	30000	5000	رصيد أول	20000	—	—	رصيد أول
80000	30000	70000	المسحوبات	20000	20000	10000	فائدة راس المال
xx	xx	xx	فائدة المسحوبات	30000	—	—	مرتبات
xx	xx	xx	فائدة قرض الشركة للشريك	—	—	20000	مكافأة
xx	xx	xx	خسارة موزعة	50000	30000	20000	ربح موزع
40000	—	—	رصيد دائن	xx	xx	xx	فائدة قرض الشريك للشركة
				—	10000	25000	رصيد مدين
120000	60000	75000		120000	60000	75000	

حقوق الشركاء في نهاية العام

نلاحظ أن حقوق كل شريك في نهاية العام تتمثل في رأس ماله + كل ما له – كل ما عليه، ونلاحظ من خلال تصوير حساب جاري الشركاء السابق بيانه أن رصيد الحساب الجاري لكل شريك في نهاية العام يمثل محصلة ما له وما عليه بخلاف رأس مال الشريك، وعندما يكون هذا الرصيد دائنا كما هو الحال بالنسبة للشريك نور فإنه يضاف إلى رصيد رأس المال بينما عندما يكون هذا الرصيد مدينا كما هو الحال بالنسبة للشريكين كامل ومحمد فإنه يخصم من رصيد رأس المال، وعلي ذلك فإنه يتم تحديد رصيد حقوق الشركاء في نهاية العام كما يلي:

بيان	نور	كامل	محمد
رأس المال	200000	200000	100000
+ أو – رصيد حسابه الجاري	40000	(10000)	(25000)
حقوق الشريك في نهاية العام	240000	190000	75000

المثال رقم (7):

ينص عقد شركة التضامن بين شيماء ، ومحمود ، وبوسي على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي بعد احتساب فائدة على رأس مال الشركاء بمعدل 10%، وبعد منح الشريك شيماء مرتب سنوى قدرة 20000 جنيه، ومنح الشريك بوسي مكافأة بنسبة 10 % من صافى الربح بعد المكافأة، وقد بلغ صافى الربح عن العام 116000 جنيه يمثل الرصيد الدائن لحساب الأرباح والخسائر.

فإذا علمت أن إجمالي رأس مال الشركة 300000 جنيه موزع بين الشركاء الثلاث بالتساوي، وقد اغفل محاسب الشركة احتساب فائدة على قرض الشريك شيماء للشركة بمعدل 12 % حيث قام الشريك شيماء بمنح الشركة قرض بمبلغ 100000 جنيه في أول يوليه (7/1).

المطلوب:

1. تحديد صافى الربح القابل للتوزيع.
2. تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر.
3. إعداد قائمة التوزيع محددا إجمالي ما يحصل عليه كل شريك.

إجابة المثال رقم (7):

تحديد صافى الربح القابل للتوزيع

ويساوي صافى الربح المعطى – فائدة قرض الشريك للشركة

فائدة قرض الشريك شيماء للشركة =

= 100000 × 12/6 × 12% = 6000 جنيه.

وبالتالي صافي الربح الصحيح = 116000 –6000 =110000 جنيه.

يتم توزيعه وفقا لعقد الشركة في شكل كل من فائدة رأس المال، ومرتبات، ومكافآت.

والباقي بنسبة 4 : 3 : 3. ويتضح ذلك كما يلي:

فائدة رأس المال = راس مال كل شريك × نسبة الفائدة ، وتكون للشركاء الثلاثة = 100000 × 10% = 10000 جنيه بمجموع = 30000 جنيه للثلاثة.

مرتب سنوي للشريك شيماء = 20000 جنيه.

مكافأة الشريك بوسي = 110000 × (10÷110)= 10000 جنيه.

ونلاحظ أنه تم استخدام نسبة 110/10 لاحتساب المكافأة لأن العقد ينص علي احتساب المكافأة كنسبة من صافي الربح بعد المكافأة.

باقي الأرباح = 110000 - (30000 + 20000 + 10000) = 50000 جنيه، وتوزع بينهم بنسبة 4 : 3 :3 علي التوالي كما يلي:

ما يخص الشريك شيماء = 50000 × 4 ÷ 10 = 20000 جنيه.

ما يخص الشريك محمود = 50000 × 3 ÷ 10 = 15000 جنيه.

ما يخص الشريك بوسي = 50000 × 3 ÷ 10 = 15000 جنيه.

ويمكن تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

	10000	إلى حـ/ فائدة رأس مال شيماء	110000	من حـ/ ا.خ
	10000	إلى حـ/ فائدة رأس مال محمود		
30000	10000	إلى حـ/ فائدة رأس مال بوسي		
20000		إلى حـ/ مرتب الشريك شيماء		
10000		إلى حـ/ مكافأة الشريك بوسي		
	20000	إلى حـ/ جاري الشريك نور		
	15000	إلى حـ/ جاري الشريك كامل		
50000	15000	إلى حـ/ جاري الشريك محمد		
110000			110000	

قائمة التوزيع

بيان	شيماء	محمود	بوسي	إجمالي
فائدة راس المال	10000	10000	10000	30000
مرتبات	20000	–	–	20000
مكافأة	–	–	10000	10000
ربح موزع بالنسب	20000	15000	15000	50000
إجمالي	50000	25000	35000	110000

المثال رقم (8):

ينص عقد شركة التضامن بين ناهد ، نوال، نادر على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي بعد احتساب فائدة على رأس مال الشركاء بمعدل 10 %، وبعد منح الشريك ناهد مرتب سنوى قدره 20000جنيه، ومنح الشريك نادر مكافأة بنسبة 10 % من صافى الربح بعد المكافأة، وقد بلغ صافى الربح في نهاية العام 39000 جنيه.

فإذا علمت أن إجمالي رأس مال الشركة 300000 جنيه موزع بين الشركاء بالتساوي، وقد اغفل محاسب الشركة احتساب فائدة على قرض الشريك ناهد للشركة بمعدل 12 % حيث قام الشريك ناهد بمنح الشركة قرض بمبلغ 100000 جنيه في أول يوليه(7/1).

المطلوب: تحديد صافى الربح القابل للتوزيع، وتصوير حساب التوزيع، وإعداد قائمة التوزيع.

إجابة المثال رقم (8):

تحديد صافى الربح القابل للتوزيع

ويساوي صافى الربح المعطى − فائدة قرض الشركة للشريك

فائدة قرض الشريك ناهد للشركة =

= 100000 × 12/6 × 12% = 6000 جنيه

وبالتالي صافي الربح الصحيح = 39000 −6000 =33000 جنيه.

يتم توزيعه وفقا لعقد الشركة في شكل فائدة رأس المال، ومرتبات، ومكافآت.

والباقي بنسبة 4 : 3 : 3. ويتضح ذلك كما يلي :

فائدة رأس المال = رأس مال كل شريك × نسبة الفائدة

الشريك ناهد = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

الشريك نوال = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

الشريك نادر = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

مجموع فائدة رأس المال = 30000 جنيه.

مرتب سنوي للشريك ناهد = 20000 جنيه.

مكافأة الشريك نادر = 33000 × (10÷110)= 3000 جنيه.

ونلاحظ أنه تم استخدام نسبة 110/10 لاحتساب المكافأة لأن العقد ينص علي احتساب المكافأة كنسبة من صافي الربح بعد المكافأة.

باقي الأرباح = 33000 - (30000 + 20000 + 3000) =(20000) جنيه تعتبر بمثابة خسارة يتحمل بها الشركاء، وبالتالي تُوزع بينهم بنسبة 4 : 3 : 3، ويتحمل الشريك ناهد = (20000) × 4 ÷ 10 = (8000) جنيه بينما نوال= (20000)×3 ÷ 10= (6000) جنيه، ونادر=(20000)×3 ÷ 10 = (6000) جنيه.

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

من حـ/ أ.خ	33000	إلى حـ/ فائدة رأسمال ناهد	10000	
		إلى حـ/ فائدة رأسمال نوال	10000	
من حـ/ جاري ناهد	**8000**	إلى حـ/ فائدة رأسمال نادر	10000	30000
من حـ/ جاري نوال	**6000**	إلى حـ/ مرتب الشريك ناهد		20000
من حـ/ جاري نادر	**6000**	إلى حـ/ مكافأة الشريك نادر		3000
	53000			53000

قائمة التوزيع

إجمالي	نادر	نوال	ناهد	بيان
30000	10000	10000	10000	فائدة راس المال
23000	3000	-	20000	مرتبات ومكافأة
(20000)	(6000)	(6000)	(8000)	الباقي موزع بالنسب
33000	7000	4000	22000	إجمالي

مثال رقم (9):

والآن دعنا نفترض في المثال السابق أن الشركة قد حققت خسارة قدرها 54000 جنيه.

المطلوب : إعداد جدول (كشف) وحساب التوزيع في هذه الحالة.

إجابة المثال رقم (9) :

مبدئيا نلاحظ أن الخسارة المحققة سوف تزداد بمقدار فائدة قرض الشريك ناهد للشركة وبالتالي تصبح 60000 جنيه. كما نلاحظ أنه سيتم احتساب كل من الفائدة علي رأس المال والمرتبات فكلاهما يتم احتسابه سواء حققت الشركة ربح أو خسارة بينما لن يتم احتساب المكافأة لأنها تحتسب كنسبة من الربح إذا تحقق وقد حققت الشركة في هذه الحالة خسارة قدرها 6000 جنيه لذلك ويتضح ذلك كما يلي:

فائدة راس المال = رأس مال كل شريك × نسبة الفائدة

الشريك ناهد = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

الشريك نوال = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

الشريك نادر = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

مجموع فائدة رأس المال = 30000 جنيه.

مرتب سنوي للشريك ناهد = 20000 جنيه.

مكافأة الشريك نادر لن يتم احتسابها في هذه الحالة.

باقي الأرباح = (60000) - (30000 + 20000) =(110000) جنيه تعتبر بمثابة خسارة يتحمل بها الشركاء، وبالتالي توزع بينهم بنسبة 4 : 3 :3 علي التوالي كما يلي:

ما يخص الشريك ناهد = (110000) × 4 ÷ 10 = (44000) جنيه.

ما يخص الشريك نوال = (110000). × 3 ÷ 10 = (33000) جنيه.

ما يخص الشريك نادر = (110000) × 3 ÷ 10 = (33000) جنيه.

قائمة التوزيع

بيان	ناهد	نوال	نادر	إجمالي
فائدة راس المال	10000	10000	10000	30000
مرتبات ومكافأة	20000	–	–	20000
الباقي موزع بالنسب	(44000)	(33000)	(33000)	(110000)
إجمالي	(14000)	(23000)	(23000)	(60000)

ويظهر حساب توزيع الأرباح والخسائر في هذه الحالة كما يلي:

حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر

60000		إلى حـــ/ أ.خ(خسائر العام)		
	10000	إلى حـــ/ فائدة رأسمال ناهد		
	10000	إلى حـــ/ فائدة رأسمال نوال	44000	من حـــ/ جاري ناهد
30000	10000	إلى حـــ/ فائدة رأسمال نادر	33000	من حـــ/ جاري نوال
20000		إلى حـــ/ مرتب الشريك ناهد	33000	من حـــ/ جاري نادر
110000			110000	

مثال رقم (10):

بوسي ومني شريكتان فى شركة سياحة تضامن وينص عقد الشركة بينهما على توزيع الأرباح والخسائر على النحو التالى:

1 – تحصل بوسي علي مرتب شهرى 1000 جنيه، وتحصل مني علي مرتب ربع سنوى 4500 جنيه علاوة علي مكافأة بنسبة 5 % من صافى الربح بعد خصم المرتبات والمكافأة نظير إدارة الشركة.

2 – يتم توزيع المتبقى من الأرباح أو الخسائر بعد ذلك بنسبة 3 : 2 على التوالى.

وقد بلغت جملة إيرادات السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2004 مبلغ 230000 جنيه في حين أن تكلفة الخدمات المؤداة تبلغ 110000 جنيه، والأعباء الإضافية والإدارية الأخري عن الفترة 58500 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد كشف توزيع الأرباح وفقا لإتفاق الشركاء.
2. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات وتوزيع الأرباح.
3. تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر.

إجابة المثال رقم (10):

أولا: تحديد صافى الربح:

البيان	جنيه
جملة الإيرادات	230000
– تكلفة الخدمات المؤداة	110000
– أعباء إضافية وإدارية	58500
صافى الربح	61500

ثانيا: إعداد كشف توزيع الأرباح والخسائر

مرتب بوسي = 1000 × 12 = 12000 جنيه، ومرتب مني =4500 × 4 = 18000جنيه. وجملة المرتبات 30000 جنيه.

مكافأة مني=(61500 – 30000)×105/5=31500× 105/5 = 1500 جنيه.

ويوزع المتبقى من الأرباح بينهما بنسبة 3 : 2 على التوالى كما يتضح من كشف توزيع الأرباح التالي:

البيان	بوسي	مني	إجمالى
مرتبات الشركاء	12000	18000	30000
مكافأة مني	-	1500	1500
أرباح موزعة بنسبة 3 : 2	18000	12000	30000
جملة الأرباح الموزعة	30000	31500	61500

ثالثا: إجراء قيود اليومية اللازمة

61500 من حـ/ الأرباح والخسائر

61500 إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

إقفال صافى الربح فى حساب التوزيع

31500 من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

إلى مذكورين

12000 حـ/ مرتب الشريك بوسي

18000 حـ/ مرتب الشريك مني

1500 حـ/ مكافأة الشريك مني

مرتبات ومكافآت الشريكين نظير الإدارة

30000 من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

إلى مذكورين

18000 حـ/ جارى الشريك بوسي

12000 حـ/ جاري الشريك مني

توزيع المتبقى من الربح بين الشريكين

رابعا: تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر

حـ/التوزيع

	12000	إلى حـ/ مرتب بوسي	61500	من حـ/ أ.خ
	18000	إلى حـ/ مرتب مني		
	1500	إلى حـ/ مكافأة مني		
31500		إلى حـ/ جارى الشركاء		
	18000	بوسي		
30000	12000	مني		
61500			61500	

مثال رقم (11):

■ ينص عقد شركة التضامن بين الشريكين الحامد والشاكر علي توزيع الأرباح والخسائر على النحو التالي:

إحتساب فائدة علي رصيد رأس المال أول الفترة بمعدل 8 % سنويا.

- منح الشريك الحامد مرتب نصف سنوى 6000 جنيه، والشريك الشاكر مرتب ربع سنوى 5000 جنيه.
- توزيع المتبقى من الربح أو الخسارة بنسبة 3 : 2 على التوالى.

فإذا علمت أن أرصدة حسابات رأس المال للشريكين أول الفترة كانت 30000 جنيه، 45000 جنيه على التوالى.

المطلوب:

إعداد كشف توزيع الأرباح والخسائر فى كل من الحالتين التاليتين:

- **الحالة الأولي: أن يكون صافى ربح الشركة 32000 جنيه.**
- **الحالة الثانية: أن تكون خسارة الشركة قدرها 2000 جنيه.**

إجابة المثال رقم (11):

الحالة الأولي:

يحصل الشريكان على المرتبات وفائدة رأس المال بالكامل حتى فى حالة عدم كفاية الربح، وإذا تحققت خسارة نتيجة ذلك توزع بين الشريكين بنسبة توزيع الخسائر كما يلي:

فائدة رأس المال للشريك الحامد = 30000 × 8% = 2400، وللشريك الشاكر= 45000 × 8% = 3600 ومجموع الفائدة 6000 جنيه.

مرتب الشريك الحامد = 6000 × 2 = 12000 ، ومرتب الشريك الشاكر= 5000 × 4 = 20000 ومجموع المرتبات 32000 جنيه.

وحيث أن مجموع المرتبات والفائدة على رأس المال تبلغ38000 جنيه أكبر من صافي الربح المحقق 32000 جنيه لذلك توزع الخسارة الناتجة وهى 6000 جنيه بين الشريكين بنسبة 3 :2 على التوالى، ويكون كشف توزيع الأرباح بين الشريكين الحامد والشاكر كما يلي:

البيان	الحامد	الشاكر	إجمالى
مرتبات الشركاء	12000	20000	32000
فائدة رأس المال بمعدل 8%	2400	3600	6000
خسارة موزعة بنسبة 3 : 2	(3600)	(2400)	(6000)
جملة الأرباح الموزعة	10800	21200	32000

الحالة الثانية

رغم تحقق صافى الخسارة 2000 جنيه فإن كل من الفائدة على رأس المال والمرتبات تحسب كما سبق تماما، وحيث أن مجموع المرتبات والفائدة على رأس المال تبلغ38000 جنية لذلك توزع الخسارة الناتجة وهى (2000 +

38000 جنيه) بين الشريكين بنسبة 3 : 2 على التوالى، ويكون كشف توزيع الأرباح كما يلي:

البيان	الحامد	الشاكر	إجمالي
صافى الربح المقرر توزيعه			(2000)
مرتبات الشركاء	12000	20000	32000
فائدة رأس المال بمعدل 8%	2400	3600	6000
خسارة موزعة بنسبة 3 : 2	(24000)	(16000)	(40000)
جملة الأرباح الموزعة	(9600)	7600	(2000)

مثال رقم (12):

ظهر حساب رأس مال الشريكين محمود وأحمد عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2004 على النحو التالى:

ح/ رأس مال محمود

مدين		دائن	
5/1	5000	1/1	20000
		2/1	8000
		9/1	6000

ح/ رأس مال محمد

مدين		دائن	
8/1	6000	1/1	18000
		4/1	4000
		10/1	10000

وقد حققت الشركة ربحا قدره 258500 جنيه في 31 ديسمبر 2004 .

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات توزيع الربح بين الشريكين فى ظل:

أولا: توزيع الأرباح علي أساس رصيد حساب رأس المال في نهاية العام.

ثانيا: توزيع الأرباح علي أساس متوسط رأس مال كل منهما على مدار العام.

إجابة المثال رقم (12):

أولا: توزيع الأرباح والخسائر بنسبة رأس مال الشريكين فى نهاية العام:

رأسمال محمود فى نهاية الفترة = 20000 – 5000 + 14000 = 29000 جنيه،

رأسمال محمد فى نهاية الفترة = 18000 – 6000 + 14000 = 26000 جنيه.

وبناء على ذلك تكون نسبة توزيع الأرباح والخسائر هى 29 : 26

ويكون نصيب كل شريك فى الربح هو:

نصيب الشريك محمود = 258500 × 55/29 = 136300 جنيه.

نصيب الشريك محمد = 98230 × 55/26 = 122200 جنيه.

ويتم إجراء القيود كما يلي:

258500		من حـــ/ الأرباح والخسائر
	258500	إلى حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إقفال صافى الربح فى حساب التوزيع
258500		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إلى مذكورين
	136300	حـــ/ جارى الشريك محمود
	122200	حـــ/ جارى الشريك محمد
		توزيع الربح بين الشريكين

ثانيا: توزيع الأرباح والخسائر بنسبة متوسط رأس مال الشريكين خلال العام:

فى هذه الحالة يتم احتساب متوسط رصيد رأس مال كل شريك مرجحا" على أساس الفترة ثم يتم احتساب النسبة بينهما كما يلى:

*تحديد متوسط رأس مال محمود:

20000 = 1 × 20000

84000 = 3 × 28000

92000 = 4 × 23000

116000 = 4 × 29000

متوسط رأس مال محمود = 312000 ÷ 12 = 26000 جنيه.

*تحديد متوسط رأسمال محمد:

54000 = 3 × 18000

88000 = 4 × 22000

32000 = 2 × 16000

78000 = 3 × 26000

متوسط رأسمال محمد = 252000 ÷ 12 = 21000 جنيه.

وبناء على ذلك تكون نسبة توزيع الأرباح والخسائر هى 26 : 21.

ويكون نصيب كل شريك فى الربح هو:

نصيب الشريك محمود = 258500 × 47/26 = 143000 جنيه.

نصيب الشريك محمد = 258500 × 47/21 = 115500 جنيه.

ويتم إجراء القيود كما يلي:

258500		من حـ/ الأرباح والخسائر
	258500	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إقفال صافى الربح فى حساب التوزيع

258500		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إلى مذكورين
	143000	حـــ/ جارى الشريك محمود
	115500	حـــ/ جارى الشريك محمد
		توزيع الربح بين الشريكين

مثال رقم (13):

حققت شركة السياحة لصاحبيها نور الدين وعلم الدين صافي ربح قدره 95750 جنيها عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2004، ويقتسم الشريكين الأرباح والخسائر بينهما بالتساوي بعد منح الشريكين فائدة علي متوسط رأس المال بمعدل 10 % سنويا، ومنح الشريك نور الدين مرتب شهري 2000 جنيه. فإذا علمت أن حساب رأس مال كل شريك أظهر التغيرات المالية التالية خلال العام:

حـــ/ رأس مال نور الدين		حـــ/ رأس مال علم الدين	
3/1 15000	1/1 75000	4/1 25000	1/1 100000
	7/1 20000		10/1 15000

المطلوب: إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشريكين.

إجابة المثال رقم (13):

احتساب فائدة رأس المال على أساس متوسط رأس المال:

تحديد متوسط رأس مال نور الدين:

150000 = 2 × 75000

240000 = 4 × 60000

480000 = 6 × 80000

متوسط رأس مال نور الدين = 870000 ÷ 12 = 72500 جنيه.

تحديد متوسط رأس مال علم الدين:

300000 = 3 × 100000

450000 = 6 × 75000

270000 = 3 × 90000

متوسط رأسمال علم الدين = 1020000 ÷ 12 = 85000 جنيه.

فائدة رأسمال الشريكين:

الشريك نور الدين = 72500 × 10% = 7250 جنيه.

الشريك علم الدين = 85000 × 10% = 8500 جنيه.

مرتب الشريك نور الدين = 2000 × 12 = 24000 جنيه.

وعلى ذلك يكون كشف توزيع الأرباح بين الشريكين على النحو التالى:

البيان	نور الدين	علم الدين	إجمالى
مرتب نور الدين	24000	—	24000
فائدة رأس المال	7250	8500	15750
باقي الأرباح بالتساوي	28000	28000	56000
إجمالى	59250	36500	95750

التأمين على حياة الشركاء

قد ينص عقد الشركة على أن يتم التأمين على حياة الشركاء بهدف توفير أموال سائلة للشركاء الباقين على قيد الحياة كي يتمكنوا عن طريقها من دفع حقوق الشريك المتوفى لورثته ودون أن تتعرض الشركة لإعسار مالى وأزمة سيولة تؤثر علي نشاطها.

ويكون التأمين على حياة الشركاء إما لصالح الشركاء الباقين على قيد الحياة أو لصالح كل من الشركاء الباقين على قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى.

ومن البديهى أن يقترن هذاالنص بإتفاق الشركاء على إستمرار الشركة فى حالة وفاة أحدهم. ونتم معالجة التأمين على حياة الشركاء من الناحية المحاسبية بأحد طرق ثلاثة:

1- عدم إظهار قيمة لبوليصة التأمين فى الدفاتر وبالتالي معالجتها كمصروف يخص الشركاء واعتبارة توزيعا للربح.
2- إظهار بوليصة التأمين في الدفاتر كأصل بالقيمة الإسمية.
3- إظهار بوليصة التأمين في الدفاتر كأصل بالقيمة الحالية.

عدم إظهار قيمة لبوليصة التأمين فى الدفاتر:

إذا اتفق الشركاء على عدم إظهار قيمة لبوليصة التأمين فى الدفاتر فيتم استقطاع قيمة بوليصة التأمين من الأرباح القابلة للتوزيع واعتباره مصروفا خاص بالشركاء وليس الشركة. وفي هذه الحالة عند سداد القسط يجعل حساب قسط التأمين على حياة الشركاء مديناً ويجعل حساب النقدية دائناً. وفى نهاية السنة المالية يتم استقطاع قيمة القسط من الأرباح وذلك بجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً مقابل جعل حساب قسط التأمين على حياة الشركاء دائناً.

وفى حالة وفاة أحد الشركاء وتحصيل قيمة بوليصة التأمين يجعل حساب النقدية مديناً ويجعل حساب بوليصة التأمين دائناً. ويقتسم الشركاء الباقين على قيد الحياة أو جميع الشركاء بما فيهم ورثة الشريك المتوفى (حسب عقد بوليصة التأمين) قيمة التعويض المحصل من شركة التأمين، وذلك طبقاً لنسب

توزيع الأرباح والخسائر بينهم. ويتم قيد توزيع قيمة البوليصة بين المستفيدين بجعل حساب بوليصة التأمين مديناً وجعل الحسابات الجارية للشركاء الباقين على قيد الحياة (وحساب ورثة الشريك فى حالة كونهم مستفيدين) دائناً.

المثال رقم (14):

السيد، وعبد العال، وخليل شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالى. وقد قاموا بالتأمين علي حياتهم لصالح الشركاء الباقين علي قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببولصة تأمين قيمتها 100000 جنيه وأن قسط التأمين 8000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً من أول يوليه 2005. وقد توفي الشريك خليل فى 3 أغسطس 2007 وقد تم تحصيل قيمة البوليصة فى 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي عدم إظهار أي قيمة للبولصة في الدفاتر واستقطاع قيمة القسط سنويا عند توزيع الأرباح.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.
2. تصوير حساب قسط البولصة عن الأعوام الثلاثة.
3. تصوير حساب بولصة التأمين في عام 2007.

إجابة المثال رقم (14):

في هذه الحالة تم الاتفاق علي معالجة قسط البولصة كمصروف خاص بالشركاء وبالتالي يقفل سنويا في حساب توزيع الأربح وتكون قيود اليومية علي النحو التالي:

قيود اليومية عن السنوات الثلاثة:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
8000		من حـ/ قسط بولصة التأمين	2005/7/1
	8000	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات سداد القسط في السنة الأول	
8000		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	2005/12/31
	8000	إلى حـ/ قسط بولصة التأمين	
		استقطاع قيمة القسط من أرباح السنة الأولي	
8000		من حـ/ قسط بولصة التأمين	2006/7/1
	8000	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات سداد القسط في السنة الثانية	
8000		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	2006/12/31
	8000	إلى حـ/ قسط بولصة التأمين	
		استقطاع قيمة القسط من أرباح السنة الثانية	
8000		من حـ/ قسط بولصة التأمين	2007/7/1
	8000	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات سداد القسط في السنة الثالثة	
8000		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	2007/12/31
	8000	إلى حـ/ قسط بولصة التأمين	
		استقطاع قيمة القسط من أرباح السنة الثالثة	

100000	من حـــ/ النقدية	2007/8/27
100000	إلى حـــ/ بوليصة التأمين	
	إثبات تحصيل قيمة البولصة بعد الوفاة	
100000	من حـــ/ بوليصة التأمين	2007/8/27
	إلي مذكورين	
40000	حـــ/ جاري السيد 2	
40000	حـــ/ جاري عبد العال 2	
20000	حـــ/ ورثة خليل 1	
	توزيع قيمة البولصة بين باقي الشركاء والورثة	
	بنسب توزيع الأرباح والخسائر (2 : 2: 1)	

ويتم تصوير الحسابات بذلك كما يلي:

حـــ/ قسط البوليصة

8000	إلى حـــ/ النقدية 005/7/1	8000	من حـــ/ التوزيع 005/12/31
8000		8000	
8000	إلى حـــ/ النقدية006/7/1	8000	من حـــ/ التوزيع 006/12/31
8000		8000	
8000	إلى حـــ/ النقدية 007/7/1	8000	من حـــ/ التوزيع 007/12/31
8000		8000	
8000		8000	

وفي سنة الوفاة يتم تحصيل قيمة البوليصة وتصوير حـــ/ بوليصة التأمين على النحو التالي:

حـــ/ بوليصة التأمين

100000	إلى مذكورين: 2007/8/27 40000 حــ/ جاري السيد 40000 حــ/ جاري عبد العال 20000 حــ/ ورثة خليل (بنسب 2 : 2 : 1)	100000	من حــ/ النقدية 2007/8/27 (تحصيل قيمة البوليصة)
100000		100000	

إظهار بوليصة التأمين فى الدفاتر بالقيمة الأسمية:

إذا اتفق الشركاء على اظهار القيمة الاسمية لبوليصة التامين فى الدفاتر فيتم اثبات سداد قسط التامين على حياة الشركاء بجعل حساب بوليصة التـــامين مديناً وجعل حساب النقدية دائناً. وتظهر بوليصة التأمين بذلك كأحد الأصول فى الميزانية العمومية للشركة ضمن الأصول المتداولة بقيمتها الإسمية، أى بإجمالى قيمة الأقساط المدفوعة حتى تاريخ إعداد الميزانية العمومية. وفى حالة وفاة أحد الشركاء فإن المبلغ المحصل من شركة التأمين يقيد فى الدفاتر بجعـــل حـــساب النقدية مديناً وجعل حساب بوليصة التأمين دائناً. ويتم توزيع رصـــيد حـــساب بوليصة التأمين (ويتمثل فى الفرق بين القيمـــة الإســـمية للبوليـــصة والمبلـــغ المحصل من شركة التأمين) بين الشركاء الباقين على قيد الحيـــاة (وورثـــة الشريك المتوفى إذا كانوا ضمن المستفيدين) طبقـــاً لنـــسب توزيـــع الأربـــاح والخسائر بينهم.

المثال رقم (15):

السيد، وعبد العال، وخليل شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالى. وقد قاموا بالتأمين علي حياتهم لصالح الشركاء الباقين علي قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببولصة تـــأمين

قيمتها 100000 جنيه وأن قسط التأمين 8000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً من أول يوليه 2005. وقد توفي الشريك خليل في 3 أغسطس 2007 وقد تم تحـصيل قيمة البوليصة في 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي إظهار قيمة البولصة في الـدفاتر بكامل قيمتها الأسمية.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.
2. تصوير حساب البولصة.

إجابة المثال رقم (15):

في هذه الحالة تم الاتفاق علي معالجة قسط البولصة كمصروف خاص بالشركاء وبالتالي يقفل سنويا في حساب توزيع الأرباح وتكون قيود اليومية علي النحو التالي:

قيود اليومية عن السنوات الثلاثة:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
8000		من حـ/ بولصة التأمين	2005/7/1
	8000	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات سداد القسط في السنة الأول .	
8000		من حـ/ قسط بولصة التأمين	2006/7/1
	8000	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات سداد القسط في السنة الثانية	

8000		من حـ/ قسط بوليصة التأمين	2007/7/1
	8000	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات سداد القسط في السنة الثالثة	
100000		من حـ/ النقدية	2007/8/27
	100000	إلى حـ/ بوليصة التأمين	
		إثبات تحصيل قيمة البوليصة بعد الوفاة	
76000		من حـ/ بوليصة التأمين	2007/8/27
		إلى مذكورين.	
	30400	حـ/ جاري السيد 2	
	30400	حـ/ جاري عبد العال 2	
	15200	حـ/ ورثة خليل 1	
		توزيع رصيد البوليصة بين باقي الشركاء والورثة بنسب توزيع الأرباح والخسائر	

ويتم تصوير الحسابات بذلك كما يلي:

حـ/ بوليصة التأمين

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
8000	إلى حـ/ النقدية 2005/7/1	8000	رصيد م . ع أصول 12/31
8000		8000	
8000	رصيد 2006/1/1		
8000	إلى حـ/ النقدية 2006/7/1	16000	رصيد م . ع أصول 21/31
16000		16000	
16000	رصيد 2007/1/1		
8000	إلى حـ/ النقدية 2007/7/1	100000	من حـ/ النقدية 2007/8/27 (تحصيل قيمة البوليصة)
76000	إلى مذكورين 2007/8/27		
	30400 حـ/ جاري السيد		
	30400 حـ/جاري عبد العال		
	15200 حـ/ ورثة خليل		
100000		100000	

إظهار بوليصة التأمين في الدفاتر بالقيمة الحالية:

إذا إتفق الشركاء على إظهار القيمة الحالية لبوليصة التأمين فى الدفاتر فيتم إثبات سداد قسط التأمين على حياة الشركاء بجعل حساب بوليصة التأمين على حياة الشركاء مديناً وجعل حساب النقدية دائناً. ويتطلب الأمر تسوية حساب بوليصة التأمين بالفرق بين القيمة الأسمية والقيمة الحالية للبوليصة وتحميله على حساب توزيع الأرباح. ومن البديهى أن بوليصة التأمين تظهر فى الميزانية العمومية للشركة بقيمتها الحالية ضمن الأصول المتداولة. وفى حالة وفاة أحد الشركاء يتم قيد المبلغ المحصل من شركة التأمين بجعل حساب النقدية مديناً وجعل حساب بوليصة التأمين دائناً. ويوزع رصيد حساب بوليصة التأمين ويتمثل في الفرق بين المبلغ المحصل من شركة التأمين والقيمة الحالية للبوليصة بين المستفيدين طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

المثال رقم (16):

السيد، وعبد العال، وخليل شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالى. وقد قاموا بالتأمين علي حياتهم لصالح الشركاء الباقين علي قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببولصة تأمين قيمتها 100000 جنيه وأن قسط التأمين 8000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً من أول يوليه 2005. وقد توفي الشريك خليل فى 3 أغسطس 2007 وقد تم تحصيل قيمة البوليصة فى 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي إظهار قيمة البولصة في الدفاتر بالقيمة الحالية التي قدرت في نهاية عام 2005 بمبلغ 5000 جنيه وفي نهاية عام 2006 بمبلغ 9000 جنيه وفي نهاية عام 2007 بمبلغ 11000 جنيه.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.
2. تصوير حساب البولصة.

إجابة المثال رقم (16):

قيود اليومية عن السنوات الثلاثة:

8000		من حـــ/ قسط بولصة التأمين	2005/7/1
	8000	إلى حـــ/ النقدية	
		إثبات سداد القسط في السنة الأول	
3000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر	2005/12/31
	3000	إلى حـــ/ قسط بولصة التأمين	
		استقطاع قيمة القسط من أرباح السنة الأولي	

8000		من حـــ/ قسط بولصة التأمين	2006/7/1
	8000	إلى حـــ/ النقدية	
		إثبات سداد القسط في السنة الثانية	
4000		من حـــ/ توزيع الأرباح والخسائر	2006/12/31
	4000	إلى حـــ/ قسط بولصة التأمين	
		استقطاع قيمة القسط من أرباح السنة الثانية	
8000		من حـــ/ قسط بولصة التأمين	2007/7/1
	8000	إلى حـــ/ النقدية	
		إثبات سداد القسط في السنة الثالثة	
100000		من حـــ/ النقدية	2007/8/27
	100000	إلى حـــ/ بوليصة التأمين	
		إثبات تحصيل قيمة البولصة بعد الوفاة	
83000		من حـــ/ بوليصة التأمين	2007/8/27
		إلي مذكورين	
	33200	حـــ/ جاري السيد 2	
	33200	حـــ/ جاري عبد العال 2	
	16600	حـــ/ ورثة خليل 1	
		توزيع قيمة البولصة بين باقي الشركاء والورثة بنسب توزيع الأرباح والخسائر (2: 2: 1)	

ويتم تصوير حساب بولصة التأمين بذلك كما يلي:

حـ/ بولصة التأمين

8000	إلى حـ/ النقدية 2005/7/1	3000	من حـ/ التوزيع 2005/12/31
		5000	رصيد م . ع 2005/12/31
8000		8000	
5000	رصيد 2006/1/1	4000	من حـ/ التوزيع 12/31
8000	إلى حـ/ النقدية 2006/7/1	9000	رصيد م . ع 2006/12/31
13000		13000	
9000	رصيد 2007/1/1	100000	من حـ/ النقدية 2007/8/27
8000	إلى حـ/ النقدية 2007/7/1		(تحصيل قيمة البوليصة)
83000	إلى مذكورين 2007/8/27		
	33200 حـ/ جاري السيد		
	33200 حـ/جاري عبد العال		
	16600 حـ/ ورثة خليل		
100000		100000	

حسابات الشركاء فى شركة الأشخاص

تعاملنا خلال درستنا في الفصلين الأول والثاني مع مجموعة من الحسابات التي يتم استخدامها في شركات الأشخاص، وتتكون حسابات الشركاء فى شركة الأشخاص من مجموعات الحسابات من أهمها ما يلي:

- حسابات رؤوس أموال الشركاء.
- حسابات مسحوبات الشركاء.
- الحسابات الجارية للشركاء.

وتظهر هذه الحسابات فى سجل أستاذ خاص منفصلا عن سجل الأستاذ العام يسمى سجل أستاذ الشركاء وهو سجل خاص بحسابات الشركاء، ويمكن من خلال تلك الحسابات تحديد كافة الأرصدة المرتبطة بهم حيث ترحل لتلك

الحسابات كافة الأحداث المالية الناتجة عن تعاملات الشركاء مع الشركة، ونعرض لتلك الحسابات على النحو التالي.

حسابات رؤوس أموال الشركاء

تعبر أرصدة تلك الحسابات عن رؤوس أموال الشركاء في الشركة . ويجعل حساب رأس مال كل شريك دائنًا بصافي قيمة الأصول والخصوم التي قدمها للشركة مساهمة منه في رأس مالها. ويتم التعامل مع هذا الحساب على أساس إفتراض ثبات رؤوس أموال الشركاء في الشركة. وفي هذه الحالة لا يتم المساس برصيد هذا الحساب ولا يتم ترحيل أي أحداث مالية إلى أحد جانبيه إلا عند تكوين الشركة أو في حالة إتفاق الشركاء في مرحلة لاحقة على زيادة أو تخفيض رأس المال، أو في حالة إنضمام أو إنفصال شريك ، أو في حالة التصفية كما سنري خلال باقي فصول هذا الكتاب.

أما إذا تم التعامل مع هذا الحساب على أساس افتراض عدم ثبات رأس مال الشريك في الشركة، فإنه في هذه الحالة يتم إثبات كافة تعاملات الشركاء مع الشركة في هذا الحساب، ومن ثم لا يوجد مجال لتواجد بقية حسابات الشركاء الأخرى. ويظهر حساب رأس مال الشركاء في أى من الحالتين في صورة حساب مجزأ يتضمن خانة لكل شريك على النحو التالي:

حـ / رأسمال الشركاء

أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ	بيان
				××××	××××	××××	من مذكورين
××××	××××	××××	رصيد دائن				
××××	××××	××××		××××	××××	××××	

ويرتبط حساب رأس مال الشركاء عند التكوين وخصوصا في حالة سداد الشركاء حصصهم في رأس المال علي دفعات بحساب يسمي حساب حصص الشركاء ويمكن أيضا أن يظهر فى صورة حساب مجزأ يتضمن خانة لكل شريك على النحو التالى:

حـ / حصص الشركاء

أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ	بيان
xxxx	xxxx	xxxx	إلي حـ/ رأسمال الشركاء	xx	xx	xx	من مذكورين
				xx	xx	xx	من حـ/النقدية
xxxx	xxxx	xxxx		xxxx	xxxx	xxxx	

ويمكن أيضا أن يظهر حصص الشركاء لشريك معين فقط في حالة سداد هذا الشريك المعين لحصته في رأس المال علي دفعات، ويكون كما علي النحو التالى:

حـ / حصة الشريك جـ

xxxx	إلي حـ/ رأسمال الشركاء	xx	من مذكورين
		xx	من جـ/النقدية
xxxx		xxxx	

حسابات مسحوبات الشركاء

تثبت فى حسابات مسحوبات الشركاء كافة تعاملات الشركاء مع الشركة والناتجة عن قيام الشركاء بسحب أي أصول نقدية أو عينية من الشركة لاستخداماتهم الشخصية أو قيام الشركة بسداد الالتزامات الشخصية للشركاء والتى تخرج عن نطاق النشاطات الجارية للشركة. ويتم استخدام هذه الحسابات فى حالة إتفاق الشركاء على مبدأ ثبات رؤوس أموال الشركاء. وتسوى حسابات

مسحوبات الشركاء فى حساب جارى الشركاء فى نهاية العام بعد توزيع الأرباح بين الشركاء. وتظهر هذه الحسابات على الصورة التالية.

حـ / مسحوبات الشركاء

أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ	بيان
×××		×××	الى حـ/البنك				
	×××		الى حـ/بضاعة	×××	×××	×××	من حـ/جارى الشركاء
×××	×××	×××		×××	×××	×××	

ونظرا لتفاوت مسحوبات كل شريك، حيث أن تلك المسحوبات يترتب عليها فقدان الشركة لفرص إستغلال الأموال والأصول التى يقوم الشركاء بسحبها لأغراضهم الشخصية، الأمر الذى يمكن أن يترتب عليه الإضرار بالشركة لصالح أحد الشركاء وعلى حساب بقية الشركاء. لذلك قد يتفق الشركاء على احتساب فوائد على مسحوبات الشركاء مهما كانت قيمتها أو احتساب فوائد على المسحوبات التى تتجاوز حدا معينا متفق عليه بينهم ويعتبر وفقا لاتفاقهم وكأنه حقا طبيعيا لكل منهم. وتتم تسوية تلك الفوائد فى حساب جارى الشركاء ، كما يتم أخذها في الحسبان عند تحديد صافي الربح القابل للتوزيع قبل توزيع أرباح الشركة فى حساب توزيع الارباح والخسائر . ويظهر حساب الفائدة على مسحوبات الشركاء على النحو التالى.

حـ / الفائدة على مسحوبات الشركاء

أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ	بيان
×××	×××	×××	الى حـ/ أ، خ معدل	×××	×××	×××	من حـ/جارى الشركاء
×××	×××	×××		×××	×××	×××	

الحسابات الجارية للشركاء

يتضمن سجل الأستاذ الخاص أيضا حسابا جاريا لكل شريك. ويستخدم هذا الحساب لتسوية كافة تعاملات الشركاء مع الشركة الناتجة عن النشاط الجارى للشركة أو مسحوبات الشركاء منها. كذلك يستخدم هذا الحساب لتسوية حقوق الشركاء الجارية في الشركة والناتجة عن توزيع الأرباح، ومن ناحية أخرى فإن هذا الحساب يستخدم أيضا لتسوية الأحداث المالية الناجمة عن زيادة أو تخفيض رأس مال الشركاء. وبذلك فإن حساب الحسابات الجارية للشركاء يمكن أن يظهر –يجعل مدينا بما عليهم ويجعل دائنا بما لهم– على النحو التالى.

جـ / الحسابات الجارية للشركاء

أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ	بيان
×	×	×	مسحوبات	×	×	×	رصيد دائن
×	×	×	فائدة المسحوبات	×	×	×	مرتب الشريك
×	×	×	فائدة قرض الشركة	×	×	×	فائدة قرض الشريك
×	×	×	رصيد دائن	×	×	×	فائدة راس المال
				×	×	×	توزيع أرباح
×	×	×		×	×	×	

وبالطبع إذا كان ما للشريك أكبر مما عليه فيعتبر رصيد حسابه الجاري دائنا أما إذا كان ما للشريك أقل مما عليه فيعتبر رصيد حسابه الجاري مدينا.

تطبيقات الفصل الثاني

التطبيق الأول:

في أول يناير 2004 أتفق "نور وكامل ومحمد" علي تكوين شركة توصية بسيطة علي أن يكون الشريك محمد موصى ويبلغ رأس مال الشركة في ذلك التاريخ 900000جنيه مقسم بينهم بنسبة 2:3:5 علي التوالي رغم أنهم يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي بعد احتساب فائدة علي رأسمال الشركاء بمعدل 10% سنويا ومرتب للشريك نور 5000جنيه شهريا ومكافأة بنسبة 10% من صافي الربح للشريك كامل.

استخدم المعلومات السابقة في الإجابة علي النقاط التالية:

1. إذا قام الشريك محمد بسداد حصته نقدا علي ثلاث دفعات متساوية فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها لاثبات ذلك في تاريخ التكوين.
2. إذا قام الشريك كامل بتقديم الأصول التالية في تاريخ التكوين سدادا لحصته: بضاعة تكلفتها 75000جنيه وقيمتها السوقية العادلة 100000جنيه، أوراق قبض قيمتها الاسمية 52000جنيه وقيمتها الحالية في ذلك التاريخ 50000جنيه، آلات تكلفتها 155000جنيه وقيمتها السوقية العادلة 120000جنيه فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها في هذه الحالة.
3. إذا حققت الشركة في نهاية العام صافي ربح قدرة 300000جنيه قم بتصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر محددا إجمالي ما يحصل عليه كل شريك.

4. إذا حققت الشركة في نهاية العام خسارة قدرها 30000جنيه قم بإعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر محددا إجمالي نصيب كل شريك.

التطبيق الثاني:

نور وكامل ومحمد " شركاء في شركة تضامن، برأس مال 600000جنيه مقسم بينهم بالتساوي، ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 علي التوالي بعد احتساب فائدة علي رأسمال الشركاء بمعدل 12% سنويا ومرتب للشريك نور 1500جنيه شهريا ومكافأة بنسبة 5% من صافي الربح بعد المكافأة للشريك كامل فإذا حققت الشركة في نهاية العام صافي ربح قدرة 210000جنيه.

المطلوب:

تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر محددا إجمالي ما يحصل عليه كل شريك.

التطبيق الثالث:

" نور وكامل " شريكان في شركة تضامن، ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 علي التوالي بعد احتساب فائدة علي متوسط رأس المال بمعدل 10% سنويا ومرتبات للشريكين 14000 ، 9500 جنيه علي التوالي، وقد كان رأسمال نور في بداية العام 90000 جنيه وسحب منه 10000 جنيه في أول مايو ومثلها في أول سبتمبر، بينما كان رأسمال كامل في بداية العام 45000 جنيه وأضاف إليه 15000 جنيه في أول مايو ثم سحب منه 10000 جنيه أول أكتوبر، فإذا بلغ نصيب الشريك نور من أرباح الشركة 52000 جنيه بما في ذلك الفائدة والمرتب.

المطلوب:

إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشريكين محددا إجمالي ربح الشركة عن العام.

التطبيق الرابع:

نور، وكامل ، ومحمد شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وذلك بعد تنفيذ عقد الشركة الذي ينص على احتساب فائدة على رؤس أموال الشركاء بنسبة 10 % سنويا ومنح الشريك نور مرتب شهري 2500 جنيه ومنح الشريك محمد مكافأة بنسبة 10 % من صافى الربح. فإذا علمت أن صافى الربح في 2003/12/31 قد بلغ 200000 جنيه، وإجمالي رأس مال الشركة في ذلك التاريخ 500000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي.

المطلوب: بيان كيفية توزيع صافى الربح بين الشركاء الثلاثة.

التطبيق الخامس:

" نور وكامل ومحمد " شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر ورأسمال الشركة البالغ 600000 جنيه بينهم بنسبة 3 : 2 : 1 علي التوالي بعد احتساب فائدة علي رأسمال الشركاء بمعدل 10% سنويا ومرتب للشريك نور 5000جنيه ربع سنوي ومكافأة بنسبة 20% من صافي الربح بعد المكافأة للشريك كامل.

<u>والمطلوب:</u>

استخدام المعلومات السابقة في الإجابة علي النقطتين التاليتين:

1. إذا حققت الشركة ربح قدرة 240000جنيه قم بتصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر.
2. إذا حققت الشركة خسارة قدرها 40000جنيه قم بإعداد كشف توزيع الأرباح والخسائر.

التطبيق السادس:

ينص عقد شركة التضامن بين شيماء ، ومحمـود ، وبوسـي علـى توزيع الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي بعد احتساب فائـدة على رأس مال الشركاء بمعدل 10% ، وبعد منح الشريك شيماء مرتب سنوى قدرة 20000جنيه ، ومنح الشريك بوسي مكافأة بنسبة 10 % من صافى الربح بعد المكافأة، وقد بلغ صافى الربح في نهاية العام 110000 جنيه يمثل الرصيد الدائن لحساب الأرباح والخسائر. فإذا علمت أن إجمالي رأس مـال الـشركة 300000 جنيه موزع بين الشركاء الثلاث بالتساوي.

المطلوب:

تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر محددا إجمالي ما يحصل عليه الشريك بوسي فقط.

التطبيق السابع:

" نور وكامل " شريكان في شركة تضامن، ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 علي التوالي بعد احتساب فائدة علي متوسط رأس المـال بمعـدل 10% سنويا ومرتبات للشريكين 7000 ، 4750 جنيه علي التوالي، وقد كـان رأسمال نور في بداية العام 90000 جنيه وسحب منه 10000 جنيه فـي أول مايو ومثلها في أول سبتمبر، بينما كان رأسمال كامل في بداية العـام 45000 جنيه وأضاف إليه 15000 جنيه في أول مايو ثم سحب منه 10000 جنيه أول أكتوبر، فإذا بلغ نصيب الشريك نور من أرباح الشركة 45000 جنيه بما فـي ذلك الفائدة والمرتب.

المطلوب:

إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشريكين محددا إجمالي ربح الشركة عن العام.

التطبيق الثامن:

بفحص بيانات إحدي شركات التضامن بين محمد ومحمود وأحمد في نهاية عام 2011 اتضح أن صافي الربح عن العام وفقا لرصيد حساب الأرباح والخسائر كان 112900 جنيه، واتضح ما يلي:

- حصلت الشركة في أول مارس عام 2011 علي قرض من الشريك أحمد بمبلغ 80000 جنيه، وتم سداده بالفعل في نهاية نوفمبر 2011 ولم يتم احتساب الفائدة المدينة بمعدل 10% سنويا.
- حصلت الشركة في أول ابريل عام 2010 علي قرض من الشريك محمود بمبلغ 40000 جنيه، ولم يتم سداده حتي نهاية عام 2011، ولم يتم احتساب الفائدة المدينة عن العام الحالي بمعدل 10% سنويا.
- حصل الشريك محمد علي قرض من الشركة بمبلغ 20000 جنيه في أول مايو 2011 ولم يتم سداده حتي نهاية العام، ولم يتم احتساب الفائدة المدينة عن العام الحالي بمعدل 12% سنويا.
- أتضح أن مسحوبات الشركاء الثلاثة بلغت 30000 جنيه، 40000 جنيه، 50000 جنيه علي التوالي بمتوسط تاريخ لتلك المسحوبات أول ابريل، وأول يوليو، وأول أغسطس علي التوالي، وينص عقد الشركة علي احتساب فائدة علي مسحوبات الشركاء بمعدل 6% سنويا، ولم يتم احتساب الفائدة علي المسحوبات عن العام الحالي.
- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون أخر الفترة للعام الحالي كان أقل مما يجب بمبلغ 20000 جنيه تكلفة مشتريات بضاعة بالطريق لم تدرج في قوائم جرد المخزون.

- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون أخر الفتـرة لعـام 2009 كان أكبر مما يجب بمبلغ 17000 جنيه حيث تم إدراج بضاعة كانت مباعة ولم يتم شحنها بعد في قوائم جرد المخزون.
- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن هناك معدات قد تم شراءها بتكلفة 60000 جنيه وتم استخدامها بالفعـل منـذ أول يوليـو 2011 وتستهلك بمعدل 20% سنويا (العمر المقدر لها 5 سنوات ولـيس مـن المتوقع أن يكون لها قيمة كخردة في نهاية عمرها المقدر)، وقد أغفـل المحاسب احتساب وتسجيل إهلاك لتلك المعدات.

والمطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في نهاية عام 2011.
2. تصوير حـ/ أرباح وخسائر معدل وتحديـد صـافي الـربح القابـل للتوزيع.
3. إذا نص اتفاق الشركاء في عقد الشركة علي توزيع صافي الـربح أو الخسارة فيما بينهم بالتساوي بعد احتساب مرتـب شـهري للـشريك محمود. أحسب نصيب كل شريك منهم مـن صـافي الـربح القابـل للتوزيع.

التطبيق التاسع:

مندور، وراشد، وخليل شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأربـاح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالى. وقد قاموا بالتأمين علي حياتهم لصالح الشركاء الباقين علي قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببولصة تـأمين قيمتها 200000 جنيه وأن قسط التأمين 16000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً مـن

أول يوليه 2005. وقد توفي الشريك خليل فى 3 أغسطس 2007 وقد تم تحصيل قيمة البوليصة فى 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي إظهار قيمة البولصة في الدفاتر بالقيمة الحالية التي قدرت في نهاية عام 2005 بمبلغ 11000 جنيه وفي نهاية عام 2006 بمبلغ 18000 جنيه وفي نهاية عام 2007 بمبلغ 21000 جنيه.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.
2. تصوير حساب البولصة.

التطبيق العاشر:

مندور، وراشد، وخليل شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالى. وقد قاموا بالتأمين علي حياتهم لصالح الشركاء الباقين علي قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببولصة تأمين قيمتها 200000 جنيه وأن قسط التأمين 16000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً من أول يوليه 2005. وقد توفي الشريك خليل فى 3 أغسطس 2007 وقد تم تحصيل قيمة البوليصة فى 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي إظهار قيمة البولصة في الدفاتر بالقيمة الأسمية بالكامل.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.
2. تصوير حساب البولصة.

التطبيق الحادي عشر:

مندور، وراشد، وخليل شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الأربـــاح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالى. وقد قاموا بالتأمين علي حياتهم لصالح الشركاء الباقين علي قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببولصة تـــأمين قيمتها 200000 جنيه وأن قسط التأمين 16000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً مـــن أول يوليه 2005. وقد توفي الشريك خليل فى 3 أغـــسطس 2007 وقـــد تـــم تحصيل قيمة البوليصة فى 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي عدم إظهار قيمة البولـــصة فـــي دفاتر الشركة.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.
2. تصوير الحسابات اللازمة.

الفصل الثالث

تعديل عقد الشركة

التعديل في أسس توزيع الأرباح وهيكل الأموال

يختص هذا الفصل .والفصل التالي-الرابع- ببيان الأسس النظرية والمعالجة المحاسبية المرتبطة بإجراء أي تعديل قد يتفق عليه الشركاء في عقد شركة الأشخاص سواء كانوا شركاء في شركة تضامن أو شركاء في شركة توصية بسيطة، ونتناول في هذا الصدد العديد من حالات تعديل عقد الشركة التي يمكن أن تحدث خلال دورة حياة شركات الأشخاص، ونوضح ضرورة أن يعي المحاسب تماما ما تم الاتفاق عليه بين الشركاء حتي يقوم بتنفيذه وإجراء ما يلزم من تسويات بما لا يخل بحقوق أي شريك لحساب شريك آخر عند إجراء أي نوع من أنواع التعديلات التي قد يتفق عليها الشركاء.

وقد تنصب التعديلات التي قد يتفق عليها الشركاء في عقد الشركة علي هيكل الأموال وحجم رؤوس الأموال وأسس ونسب توزيع الأرباح، كما أنها قد تنصب علي عدد الشركاء في شركات الأشخاص.

وفي ضوء ذلك يمكن أن نميز بين عدة أنواع من التعديلات قد يتفق عليها الشركاء في عقد شركة الأشخاص من أهمها:

- التعديل أسس ونسب توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.
- التعديل في رأس مال الشركة سواء من خلال زيادة رأس مال الشركاء أو من خلال تخفيض رأس مال الشركاء.
- التعديل في أشخاص الشركاء سواء من خلال إنضمام شريك جديد أو من خلال إنفصال أو وفاة أحد الشركاء.

وسوف تقتصر الدراسة في هذا الفصل علي تعديل أسس ونسب توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص، وكذلك زيادة وتخفيض حجم وهيكل رأس مال الشركاء في شركات الأشخاص، علي أن نتناول من خلال الدراسة

في الفصل الرابع التعديل في أشخاص الشركاء سواء من خلال إنضمام شريك جديد أو من خلال إنفصال أو وفاة أحد الشركاء.

وفي ضوء ما تقدم ولتحقيق الهدف من الدراسة في هذا الفصل نتناول النقاط التالية:

- المعالجة المحاسبية لتعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر.
- المعالجة المحاسبية لتعديل رأس مال الشركاء بالزيادة.
- المعالجة المحاسبية لتخفيض رأس مال الشركاء.

تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص

بعد مزاولة النشاط لفترة محاسبية أو أكثر يمكن أن يتفق الشركاء في شركة الأشخاص علي تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر، وفي حقيقة الأمر قد يتفق الشركاء علي سريان هذا التعديل بدءا من تاريخ الاتفاق علي إجرائه أي أنه تعديل فوري يتم تطبيقه علي أرباح السنة المالية محل الاتفاق والسنوات التالية لها، وقد يتم الاتفاق بين الشركاء علي سريان هذا الاتفاق بأثر رجعي علي نتائج نشاط الشركة عن عدة فترة محاسبية(ربح أو خسارة)، ويتطلب الأمر في هذه الحالة تحديد نصيب كل شريك مرتين مرة في ظل الاتفاق القديم لتحديد ما حصل عليه بالفعل في ظله وأخري في ظل الاتفاق الجديد لتحديد ما ينبغي أن يحصل عليه الشريك علي أن يتم تحديد الفروق بين التوزيعين وتسويتها بين الشركاء.

التعديل بأثر فوري

يتطلب تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر في هذه الحالة إعادة النظر في قيم عناصر قائمة المركز المالي المملوكة للشركة بهدف حماية حقوق الشركاء فقد تكون هناك أرباح أو خسائر رأسمالية محققة نتيجة اختلاف القيم

السوقية العادلة التي تعبر عن القيم الحقيقية لأصول والتزامات الشركة مقارنة بقيمها الدفترية.

وتؤثر تلك الأرباح أو الخسائر الرأسمالية في حقوق الشركاء لأنها قد تحققت بالفعل في ظل أسس توزيع الأرباح والخسائر القديمة، وبالتالي ينبغي تحديد نصيب كل شريك فيها باستخدام الأسس القديمة، ويتطلب ذلك ضرورة تسوية حقوق الشركاء فى تلك الأرباح أو الخسائر-بما في ذلك خسائر مرحلة من سنوات سابقة وأرباح مرحلة أو محجوزة أو احتياطي-عند تعديل أسس التوزيع بهدف حماية مصالح الشركاء حتى لاتتأثر حقوقهم بشكل يؤدى للإضرار بمصالح بعضهم لصالح البعض الآخر.

ونعرض فيما يلي لبعض الأمثلة التطبيقية التي تستهدف بيان المعالجة المحاسبية في هذه الحالة.

مثال رقم (1):

محمد وبوسي شريكان فى شركة تضامن، ويبلغ رأس مال كلاهما 75000 جنيه، 45000 جنيه علي التوالى، وينص عقد الشركة منذ تكوينها في عام 2001 على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة رؤوس الأموال، وفى أول يناير 2005 وبعد توزيع أرباح السنة الماضية إتفقا علي إعادة النظر فى أسس توزيع الأرباح والخسائر، وقد نص الإتفاق على منح الشريك محمد مرتب سنوي قدره 12000 جنيها نظير تفرغه لإدارة الشركة، واحتساب فائدة على رأس المال بمعدل 10 % سنويا، وتوزيع الربح المتبقى بالتساوى.

وأن يبدأ سريان هذا الاتفاق علي أرباح عام 2005 وما بعدها. فإذا علمت أن القيمة السوقية العادلة لأصول الشركة في ذلك التاريخ تزيد عن صافي قيمتها الدفترية بمبلغ 80000 جنيه.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق السابق في ظل:

1 – تسجيل عملية إعادة التقدير.

2 – عدم تسجيل عملية إعادة التقدير.

إجابة مثال رقم (1):

أولا: حالة تسجيل عملية إعادة التقدير

إجراء قيود اليومية اللازمة

80000 من حـــ/ الأصول

80000 إلى حـــ/ أرباح إعادة التقدير

إثبات الزيادة في قيمة الأصول كأرباح.

80000 من حـــ/ أرباح إعادة التقدير

إلى مذكورين

50000 حـــ/ جاري الشريك محمد

30000 حـــ/ جاري الشريك بوسي

توزيع أرباح إعادة التقدير بالنسب القديمة.

وفي ضوء ذلك نلاحظ أنه:

- تم توزيع أرباح إعادة التقدير بالنسب القديمة أي بنسب رأس المال(75000 : 45000) أي (5 : 3) بين الشريكين، وقد بلغ نصيب الشريك محمد = 80000 × (8÷5) = 50000 جنيه. بينما بلغ نصيب الشريك بوسي = 80000 × (8÷3) 30000 جنيه.

- طالما تم تسجيل أرباح إعادة التقدير فإن كل شريك قد حصل علي حقه ونصيبه فيها واقفل في حسابه الجاري.
- كان يمكن استخدام حساب رأس مال الشركاء بدلا من حساب جاري الشركاء.
- أما إذا تقرر عدم تسجيل أرباح إعادة التقدير فإن كل شريك لن يحصل علي نصيبه فيها ولن يقفل في حسابه الجاري لذلك يتطلب الأمر للاحتفاظ بحقوق كل شريك منهما أن يتم إجراء تسوية دفترية بين كلا الشريكين علي النحو الموضح في النقطة التالية.

ثانيا: حالة عدم تسجيل عملية إعادة التقدير

إجراء قيود اليومية اللازمة

لإجراء قيود اليومية في هذه الحالة ينبغي إعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل في أسس التوزيع كما يلي:

البيان	محمد	بوسي	إجمالى
نسب التوزيع القديم(ما ينبغي)	5	3	8
التوزيع القديم	50000	30000	80000
نسب التوزيع الجديد(ما سيحدث)	1	1	2
التوزيع الجديد	40000	40000	80000
فروق التسوية	**له 10000**	**عليه 10000**	**0**

وبناء علي فروق التسوية السابق التوصل إليها يكون من حق الشريك محمد مبلغ 10000 جنيه فيجعل حسابه دائنا ويلتزم بها الشريك بوسي فيجعل حسابه مدينا ويتم إجراء قيد اليومية التالي لإثبات أثر فروق التسوية السابقة، لذلك يمكن أن نطلق عليه في هذه الحالة قيد التسوية، ويكون كما يلي:

10000		من حـــ/ جاري الشريك بوسي
	10000	إلي حـــ/ جاري الشريك محمد
		تسوية حقوق الشركاء في أرباح إعادة التقدير.

وبطبيعة الحال كان يمكن استخدام حساب رأس مال الشركاء بدلا من حساب جاري الشركاء.

مثال رقم (2):

أبو تريكة وبركات شريكان فى شركة تضامن، ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 40% : 60% علي التوالي، وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركة في أول يناير 2009 علي النحو التالي:

الأصول والحسابات المدينة		
النقدية	20000	
العملاء	70000	
أوراق القبض	20000	
الأراضي	100000	
السيارات	85000	
شهرة المحل	10000	
حساب جاري الشريك بركات	10000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		**315000**

الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
موردين ومصاريف مستحقة	51000	
قرض البنك العقاري	80000	
مخصص ديون مشكوك فيها	4000	
رأس مال الشريك أبو تريكة	60000	
رأس مال الشريك بركات	90000	
حساب جاري الشريك أبو تريكة	30000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		**315000**

وفى أول يناير 2009 وبعد توزيع أرباح السنة الماضية إتفقا علي إعادة النظر في أسس توزيع الأرباح والخسائر، وقد نص الإتفاق الجديد على توزيع الأرباح والخسائر اعتبارا من ذلك التاريخ بينهما بالتساوي.

كما اتفق الشريكان علي إعادة تقدير وتسجيل أصول والتزامات الشركة وفقا لقيمتها السوقية العادلة حيث تم تقدير العملاء بمبلغ 63000 جنيه، والقيمة الحالية لأوراق القبض بمبلغ 18000 جنيه، والأراضي بمبلغ 95000 جنيه، والسيارات بمبلغ 120000 جنيه، وشهرة المحل بمبلغ 25000 جنيه.

كما اتفق الشريكان علي إقفال الحسابات الشخصية المدينة والدائنة في حسابات رأس مال الشركاء.

المطلوب:

1. **إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق السابق في ظل اتفاق الشريكين علي تسجيل عملية إعادة التقدير.**
2. **تصوير حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير.**
3. **تصوير حساب رأس مال الشركاء، وإعداد قائمة حقوق الشركاء.**

4. إعداد قائمة المركز المالي للشركة بعد تنفيذ الاتفاق مباشرة.

إجابة مثال رقم (2):

إجراء قيود اليومية اللازمة

بالنسبة للعملاء: تم تقدير الديون الجيدة بمبلغ 63000 جنيه، والفرق 7000 جنيه تعتبر مخصص موجود منه 4000 جنيه فقط.

3000		من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير
	3000	إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها

إثبات الزيادة في قيمة مخصص الديون من 4000 إلي 7000 جنيه.

بالنسبة لأوراق القبض: قيمتها الحالية قدرت بمبلغ 18000 جنيه بينما قيمتها الدفترية 20000 جنيه فيتم تكوين مخصص بالفرق.

2000		من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير
	2000	إلى حـ/ مخصص قطع أوراق قبض

إثبات تكوين مخصص خصم بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية.

بالنسبة للأراضي: انخفضت قيمتها السوقية العادلة من 100000 جنيه إلي 95000 جنيه ويعتبر الفرق خسارة إعادة تقدير.

5000		من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير
	5000	إلى حـ/ الأراضي

إثبات تخفيض القيمة الدفترية للأراضي.

بالنسبة للسيارات: زادت قيمتها السوقية العادلة من 85000 جنيه إلي 120000 جنيه ويعتبر الفرق ربح إعادة تقدير.

35000		من حـ/ السيارات
	35000	إلي حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

إثبات زيادة القيمة الدفترية للسيارات

بالنسبة للشهرة المحل: زادت قيمتها السوقية العادلة من 10000 جنيه إلي 25000 جنيه ويعتبر الفرق ربح إعادة تقدير.

15000		من حــ/ شهرة المحل
	15000	إلي حــ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير
		إثبات زيادة القيمة الدفترية لشهرة المحل

ويتضح من القيود السابقة أنه تم التعامل مع حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير علي أساس أنه يمثل حساب وسيط ويعتبر في نفس الوقت بمثابة حساب نتيجة يجعل دائنا بأرباح إعادة التقدير التي قد تتحقق كنتيجة لزيادة القيمة السوقية العادلة لأصول الشركة عن صافي قيمتها الدفترية كما قد تتحقق أرباح إعادة التقدير في حالة حدوث نقص في قيمة التزامات الشركة الدفترية.

وبطبيعة الحال يجعل حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير مدينا بخسائر إعادة التقدير التي قد تتحقق كنتيجة لنقص القيمة السوقية العادلة لأصول الشركة عن صافي قيمتها الدفترية كما قد تتحقق خسائر إعادة التقدير في حالة حدوث زيادة في قيمة التزامات الشركة الدفترية.

مع مراعاة أن ناتج عملية إعادة التقدير سوف يقفل ويوزع بنسب توزيع الأرباح والخسائر القديمة في حساب رأس مال الشركاء ويؤدي إلي زيادة رأس مال الشركاء إذا كان الناتج أرباح، وإلي نقص رأس مال الشركاء إذا كان الناتج خسارة.

ولتحديد ناتج عملية إعادة التقدير، وإقفاله في حساب رأس مال الشركاء نقوم بتصوير حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير كما يلي:

حـــ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

3000	إلي حـــ/م. د. م. فيها	35000	من حـــ/ السيارات(زيادة)
2000	إلي حـــ/م. قطع أ. ق	15000	من حـــ/ شهرة المحل(زيادة)
5000	إلي حـــ/الأراضي(نقص)		
16000	إلي حـــ/رأس مال أبو تريكة		
24000	إلي حـــ/رأس مال بركات		
50000		50000	

ولأن الزيادة في قيمة الأصول كانت 50000 جنيه أكبر من النقص في قيمة الأراضي وما تم تكوينه من مخصصات 10000 جنيه فإن الفرق يعتبر ربح 40000 جنيه ويقسم بين الشريكين بنسبة 40% ، 60% علي التوالي،

ويكون نصيب أبو تريكة = 40000 × 40% = 16000 جنيه.

ويكون نصيب بركات = 40000 × 60% = 24000 جنيه.

ويتم إجراء القيد علي النحو التالي:

40000		من حـــ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير
		إلى مذكورين
	16000	حـــ/ رأس مال الشريك أبو تريكة
	24000	حـــ/ رأس مال الشريك بركات
		توزيع أرباح إعادة التقدير بالنسب القديمة.

إقفال الحسابات الجارية المدينة والدائنة في حسابات رأس مال الشركاء.

10000		من حـــ/ رأس مال الشريك بركات
	10000	إلي حـــ/ جاري الشريك بركات
		إقفال الحساب الجاري المدين لبركات.
30000		من حـــ/ جاري الشريك أبو تريكة
	30000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك أبو تريكة
		إقفال الحساب الجاري الدائن لأبو تريكة.

تصوير حساب رأس مال الشركاء

ما عليهم حـــ/ رأس مال الشركاء (القيم بآلاف الجنيهات) ما لهم

تريكة	بركات	بيان	تريكة	بركات	بيان
	10	جاري مدين	60	90	رصيد قديم
			30		جاري دائن
106	**104**	**رصيد جديد**	16	24	حـــ/ أ.خ إعادة التقدير
106	114		106	114	

إعداد قائمة رأس مال(حقوق) الشركاء

بيان	تريكة	بركات	إجمالي
رصيد قديم قبل التعديل	60000	90000	150000
الحسابات الجارية للشركاء	30000	(10000)	20000
أرباح إعادة التقدير	16000	24000	40000
رصيد جديد بعد التعديل	106000	104000	210000

إعداد قائمة المركز المالي للشركة بعد تنفيذ الاتفاق مباشرة

الأصول والحسابات المدينة		
النقدية	20000	
العملاء	70000	
أوراق القبض	20000	
الأراضي	95000	
السيارات	120000	
شهرة المحل	25000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		**350000**
الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
موردين ومصاريف مستحقة	51000	
قرض البنك العقاري	80000	
مخصص ديون مشكوك فيها	7000	
مخصص قطع"خصم" أوراق قبض	2000	
رأس مال الشريك أبو تريكة	106000	
رأس مال الشريك بركات	104000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		**350000**

ونلاحظ أن:

- ظهرت الأصول والالتزامات بالقيم الحقيقية التي تعبر عن القيمة السوقية العادلة في الميزانية العمومية الجديدة للشركة.
- لم تظهر الحسابات الجارية للشركاء في الميزانية العمومية للشركة لإقفالها.
- ظهر رأس مال الشركاء الجديد في الميزانية العمومية للشركة.

• إذا اتفق الشريكان علي عدم تسجيل القيم السوقية العادلة فإن الأمر يتطلب إجراء عملية حسابية لتحديد ناتج عملية إعادة التقدير وقدره 40000 جنيه كمبلغ التسوية ثم إعداد مذكرة وقيد التسوية علي النحو التالي:

إعداد مذكرة التسوية اللازمة لمعالجة أثر التعديل في أسس التوزيع:

البيان	أبو تريكة	بركات	إجمالى
نسب التوزيع القديم(ما ينبغي)	%40	%60	%100
التوزيع القديم	16000	24000	40000
نسب التوزيع الجديد(ما سيحدث)	1	1	2
التوزيع الجديد	20000	20000	40000
فروق التسوية	**منه 4000**	**له 4000**	**0**

وبناء علي فروق التسوية السابقة يتم إجراء قيد التسوية كما يلي:

4000		من حــ/ رأس مال الشريك أبو تريكة
	4000	إلي حــ/ رأس مال الشريك بركات
		تسوية حقوق الشركاء في أرباح إعادة التقدير.

التعديل بأثر رجعي

يتطلب تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر في هذه الحالة إجراء مذكرة تسوية لأن صافى ربح الفترات المالية السابقة قد تم توزيعه فعلا وفقا للأسس القديمة، وتم إثباته بالفعل خلال تلك الفترات، وتم أيضا إقفال سجلات تلك الفترات، لذلك فإن تأثير التعديل في أسس التوزيع لتلك الفترات يتم من خلال مذكرة تسوية توضح الفروق الناتجة عن التوزيع وفقا للأسس القديمة(ما تم من قبل) والجديدة(ما يجب وفقا للاتفاق الجديد)، وبموجب فروق التسوية تتم

الإضافة والخصم في الحسابات الجارية للشركاء، ويمكن إيضاح ذلك من خلال المثال التالي.

مثال رقم (3):

نور وكامل ومحمد شركاء فى شركة تضامن، وتبلغ رؤوس أموالهم 150000، 100000، 50000 جنيه علي التوالى. وينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة رأس المال علي التوالي.

وبفحص نتائج الشركة نجد أنها قد حققت صافى ربح(خسارة)عن السنوات الثلاث 2001، 2002، 2003 السابقة يبلغ قدره (20000) في عام 2001 ، ومبلغ 120000 في عام 2002 ، ومبلغ 140000 جنيه في عام 2003 علي التوالي.

وفي أول يناير 2004 وبعد توزيع أرباح 2003 إتفق الشركاء على إعادة النظر فى أسس توزيع الأرباح والخسائر نظرا لتفرغ الشريك نور لإدارة الشركة. وقد نص إتفاق الشركاء علي الآتى:

- يمنح الشريك نور مرتب سنوي 10000 جنيه نظير إدارة الشركة.
- تحتسب فائدة على رأس مال الشركاء بمعدل 10 % سنويا.
- يوزع الربح المتبقى بين الشركاء بالتساوى.
- يمتد أثر التعديل ليشمل نتيجة التوزيع للسنوات الثلاث السابقة.

المطلوب:

1 – إعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل فى أسس التوزيع .

2 – إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديل .

إجابة المثال رقم (3):

إعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل فى أسس التوزيع:

مبلغ التسوية

يتمثل مبلغ التسوية في المجموع الجبري لأرباح وخسائر السنوات الثلاث محل الاتفاق بأثر رجعي، ويكون في هذه الحالة (20000) + 120000 +140000 = 240000 جنيه.

مذكرة التسوية

تتضمن مذكرة التسوية بيان بتوزيع الأرباح والخسائر(مبلغ التسوية) مرتين واحدة وفقا للأسس القديمة ليعبر عن ما حدث بالفعل(ما تم) خلال الفترات السابقة محل الاتفاق، والثانية وفقا للأسس الجديدة التى إتفق عليها الشركاء(ما يجب)، ومن خلال مقارنة نتيجة كلا التوزيعين يتم تحديد الفروق وتسويتها بين الشركاء.

التوزيع وفقا للأسس القديمة(ما تم):

أي بنسب رأس المال بين الشركاء(150000 : 100000 : 50000)

أي بنسبة 3 : 2 : 1 علي التوالي، وفي ضوء ذلك يكون:

نصيب نور 240000 × (3÷6) = 120000 جنيه.

نصيب كامل 240000 × (2÷6) = 80000 جنيه.

نصيب محمد 240000 × (1÷6) = 40000 جنيه.

ويظهر ناتج التوزيع وفقا للأسس القديمة كما يلي:

البيان	نور	كامل	محمد	إجمالى
مبلغ التسوية(توزيع قديم)	**120000**	**80000**	**40000**	**240000**

التوزيع وفقا للأسس الجديدة(ما يجب):

في هذه الحالة نجد مرتب للشريك نور وكذلك فائدة علي رأس مال الشركاء الثلاثة يتم إحتسابهما بأثر رجعي عن ثلاث سنوات كما يلي:

مرتب نور = 10000 × 3 سنوات = 30000 جنيه.

الفائدة علي رأس مال الشريك نور=150000× 10% × 3 = 45000 جنيه.

الفائدة علي رأس مال الشريك كامل=100000×10% × 3 = 30000 جنيه.

الفائدة علي رأس مال الشريك محمد= 50000 ×10% × 3 = 15000 جنيه.

ومجموع الفائدة علي رأس مال الشركاء والمرتب = 120000 جنيه. تخصم من مبلغ التسوية وكان 240000 جنيه، والمتبقي وقدره 120000 جنيه يوزع بينهم بالتساوي وفقا للاتفاق الجديد ليكون نصيب كل منهم من هذا الباقي 40000 جنيه.

وفي ضوء ذلك يظهر ناتج التوزيع وفقا للأسس الجديدة كما يلي:

البيان	نور	كامل	محمد	إجمالى
مرتب نور	30000	–	–	30000
فائدة رأس المال	45000	30000	15000	90000
الموزع بالتساوي	40000	40000	40000	120000
مبلغ التسوية(توزيع جديد)	**115000**	**70000**	**55000**	**240000**

وفي ضوء ذلك تظهر مذكرة وفروق التسوية علي النحو التالي:

مذكرة التسوية				
البيان	نور	كامل	محمد	إجمالى
التوزيع القديم(ما تم)	120000	80000	40000	240000
التوزيع الجديد(ما يجب)	115000	70000	55000	240000
فروق التسوية	**عليه** **5000**	**عليه** **10000**	**له** **15000**	**صفر**

ونلاحظ من مذكرة التسوية أنه تم توزيع الربح وفقا لكل من أسس التوزيع القديمة والجديدة، ومن مقارنة نتيجة كلا التوزيعين يتبين لنا مايلى:

1. حصل الشريك نور علي نصيب في الأرباح خلال السنوات الثلاث السابقة قدره 120000 جنيه وفقا لأسس التوزيع القديمة في حين أن نصيبه في ربح تلك الفترة وفقا للأسس الجدية يجب أن يكون 115000 جنيه، **وبذلك فإنه يستحق عليه مبلغ 5000 جنيه.**
2. حصل الشريك كامل علي نصيب في الأرباح خلال السنوات الثلاث السابقة قدره 80000 جنيه وفقا لأسس التوزيع القديمة في حين أن نصيبه في ربح تلك الفترة وفقا للأسس الجدية يجب أن يكون 70000 جنيه، **وبذلك فإنه يستحق عليه مبلغ 10000 جنيه.**
3. حصل الشريك محمد علي نصيب في الأرباح خلال السنوات الثلاث السابقة قدره 40000 جنيه وفقا لأسس التوزيع القديمة في حين أن نصيبه في ربح تلك الفترة وفقا للأسس الجدية يجب أن يكون 55000 جنيه، **وبذلك فإنه يستحق له مبلغ 15000 جنيه.**

وبناء علي فروق التسوية السابقة يتم إجراء قيد اليومية التالي لإثبات أثر التعديل:

		من مذكورين
5000		حـــ/ جاري الشريك نور
10000		حـــ/ جاري الشريك كامل
	15000	إلي حـــ/ جاري الشريك محمد
		قيد تسوية حقوق الشركاء

ونلاحظ من مذكرة التسوية ومن قيد التسوية أن:

- المبلغ المستحق للشريك محمد وقدره 15000 جنيه يساوى مجموع المستحق على كل من الشريكين نور وكامل معا (10000+5000).
- وبالتالي فإن نتيجة التسوية لا تؤثر علي حقوق أو التزامات الشركة بل تعتبر مجرد تسوية بالخصم والإضافة في الحسابات الجارية للشركاء.
- وكان يمكن استخدام حساب رأس مال الشركاء بدلا من حساب جاري الشركاء.

مثال رقم (4):

حسن وحسين وحسنين شركاء فى شركة تضامن ورؤوس أموالهم تبلغ 150000 جنيه ، 90000 جنيه ، 60000 جنيه على التوالى . وينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة رؤوس الأموال وقد حققت الشركة صافى ربح عن السنوات الثلاث السابقة قدره:

صافى الربح عن سنة 2006	102000 جنيه
صافى الربح عن سنة 2007	90000 جنيه
صافى الربح عن سنة 2008	114000 جنيه

وفى أول يناير 2009 إتفق الشركاء على إعادة النظر فى أسس توزيع الأرباح والخسائر نظرا لتفرغ الشريك حسن لإدارة الشركة طوال الفترة الماضية نيابة عن باقى الشركاء . وقد نص الإتفاق على الآتى:

- يمنح الشريك حسن مرتبا شهريا قدره 3000 جنيها نظير تفرغه إدارة الشركة.
- تحتسب فائدة على رؤوس أموال الشركاء بمعدل 9 % سنويا .
- يوزع الربح المتبقى بين الشركاء بالتساوى .
- يمتد أثر التعديل ليشمل نتيجة التوزيع للسنوات الثلاث السابقة .

المطلوب:

1 – إعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل فى أسس التوزيع .

2 – إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديل .

إجابة مثال رقم (4):

مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل فى أسس التوزيع :

ربح السنوات الثلاث = 102000 + 90000 +114000 = 306000 جنيه.

وقد تم توزيع هذه الأرباح بين الشركاء بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالى. وهي نسب رأس المال، وكان:

نصيب الشريك حسن = 306000 × 5 / 10 = 153000 جنيه

نصيب الشريك حسين = 306000 × 3 / 10 = 91800 جنيه

نصيب الشريك حسنين = 306000 × 2 / 10 = 61200 جنيه

أما فى ظل التوزيع الجديد فإنه يتم على النحو التالى:

مرتب الشريك حسن = 3000 ×12 × 3 = 108000 جنيه

فائدة رأسمال الشركاء:

الشريك حسن = 150000 × 9 % × 3 = 40500

الشريك حسين = 90000 × 9 % × 3 = 24300

الشريك حسنين = 60000 × 9 % × 3 = 16200

إجمالي فائدة رأس مال الشركاء 81000 جنيه

ويوزع الربح المتبقى بعد المرتب والفائدة بين الشركاء الثلاثة بالتساوى.

ويظهر ناتج التوزيع وفقا للأسس القديمة كما يلي:

البيان	حسن	حسين	حسنين	إجمالى
مبلغ التسوية(توزيع قديم)	**153000**	**91800**	**61200**	**306000**

وفي ضوء ذلك يظهر ناتج التوزيع وفقا للأسس الجديدة كما يلي:

البيان	حسن	حسين	حسنين	إجمالى
مرتب حسن	108000	-	-	108000
فائدة رأس المال	40500	24300	16200	81000
الموزع بالتساوي	39000	39000	39000	117000
مبلغ التسوية(توزيع جديد)	**187500**	**63300**	**55200**	**306000**

وفي ضوء ذلك تظهر مذكرة وفروق التسوية علي النحو التالي:

مذكرة التسوية				
البيان	حسن	حسين	حسنين	إجمالى
التوزيع القديم(ما تم)	153000	91800	61200	306000
التوزيع الجديد(ما يجب)	187500	63300	55200	306000
فروق التسوية	**له**	**عليه**	**عليه**	**صفر**
	34500	**28500**	**6000**	

ونلاحظ فى مذكرة التسوية السابقة أنه تم توزيع الربح وفقا لكل من أسس التوزيع القائمة والمعدلة . ومن مقارنة نتيجة كلا التوزيعين يتبين لنا مايلى :

حصل الشريك حسن على نصيب فى الأرباح خلال السنوات الثلاث السابقة قدره 153000 جنيه وفقا لأسس التوزيع القائمة فى حين أن نصيبه فى الربح عن تلك الفترة وفقا لأسس التوزيع المعدلة يجب أن يكون 187500 جنيه. وبذلك فإنه يستحق له مبلغ 34500 جنيه.

حصل الشريك حسين على نصيب فى الأرباح خلال السنوات الثلاث السابقة قدره 91800 جنيه وفقا لأسس التوزيع القائمة فى حين أن نصيبه فى الربح عن تلك الفترة وفقا لأسس التوزيع المعدلة يجب أن يكون 63300 جنيه. وبذلك فإنه يستحق عليه مبلغ 28500 جنيه.

حصل الشريك حسنين على نصيب فى الأرباح خلال السنوات الثلاث السابقة قدره 61200 جنيه وفقا لأسس التوزيع القائمة فى حين أن نصيبه فى الربح عن تلك الفترة وفقا لأسس التوزيع المعدلة يجب أن يكون 55200 جنيه. وبذلك فإنه يستحق عليه مبلغ 6000 جنيه.

وبناء علي فروق التسوية السابقة يتم إجراء قيد اليومية التالي لإثبات أثر التعديل:

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
28500		حـ/ جاري الشريك حسين
6000		حـ/ جاري الشريك حسنين
	34500	إلي حـ/ جاري الشريك حسن
		قيد تسوية حقوق الشركاء

مثال رقم (5):

عمرو وعوض وعطية شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالى ورؤوس أموالهم 50000 جنيه ، 40000 جنيه

، 30000 جنيه على التوالى . ويقوم الشريك عطية بإدارة الشركة نظير مرتب شهرى قدره 500 جنيه. وفى أول يناير 2008 لاحظ الشركاء أن محاسب الشركة أغفل إحتساب الفائدة على رؤوس أموال الشركاء بمعدل 10 % سنويا، وكذلك مرتب الشريك عطية عند توزيع أرباح عام 2007 بين الشركاء.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح الخطأ فى توزيع الأرباح عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2007 .

إجابة مثال رقم (5):

نلاحظ فى هذا التطبيق أن محاسب الشركة قام بتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الثلاثة عمرو وعوض وعطيه بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالى . وحيث أن عقد الشركة ينص على منح مرتب الشريك عطيه مرتبا بواقع 500 جنيه شهريا ، ومنح الشركاء فائدة على رؤوس أموالهم بواقع 10 % سنويا ، وتوزيع الربح المتبقى بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر المبينة أعلاه ، لذلك فإن الخطأ فى توزيع الربح يقع على أسلوب توزيع مرتب الشريك عطيه وفائدة رأسمال الشركاء دون غيرهما. وعلى ذلك يتم تصحيح هذا الخطأ كما يلى:

مرتب الشريك عطيه = 500 × 12 = 6000 جنيه

فائدة رأسمال الشركاء :

الشريك عمرو = 50000 × 10 % = 5000

الشريك عوض = 40000 × 10 % = 4000

الشريك عطيه = 30000 × 10 % = 3000   12000 جنيه

جملة الأرباح الموزعة بالخطأ =   18000 جنيه

بناء على ذلك تكون مذكرة تصحيح الخطأ فى توزيع الربح وتــسوية الفــروق الناتجة عن ذلك على النحو التالى.

ويظهر ناتج التوزيع وفقا لما قام به المحاسب خطأ" كما يلي:

البيان	عمرو	عوض	عطيه	إجمالى
مبلغ التسوية(توزيع خطأ)	7200	5400	5400	18000

ويظهر ناتج توزيع نفس مبلغ التسوية وفقا لما يجب أن يكون كما يلي:

البيان	عمرو	عوض	عطيه	إجمالى
مرتب حسن	–	–	6000	6000
فائدة رأس المال	5000	4000	3000	12000
مبلغ التسوية(توزيع صحيح)	5000	4000	9000	18000

وفي ضوء ذلك تظهر مذكرة وفروق التسوية علي النحو التالي:

مذكرة التسوية				
البيان	عمرو	عوض	عطيه	إجمالى
التوزيع الخطأ (ما تم)	7200	5400	5400	306000
التوزيع الصحيح (ما يجب)	5000	4000	9000	306000
فروق التسوية	منه	منه	له	صفر
	2200	1400	3600	

وبناء علي ذلك يتم إجراء قيد التسوية التالي:

		من مذكورين
2200		حـــ/ جاري الشريك عمرو
1400		حـــ/ جاري الشريك عوض
	3600	إلي حـــ/ جاري الشريك عطيه
		قيد تسوية حقوق الشركاء

تعديل رأس المال في شركات الأشخاص

قد تواجه شركة الأشخاص علي مدار حياتها حالات ازدهار ورواج، وقد تواجه حالات إندثار وكساد، وفي الحالة الأولي تزداد فرصة زيادة رأس مال الشركة نظرا لتوافر الأرباح وفرص النجاح بينما في الحالة الثانية تزداد فرصة تخفيض رأس مال الشركة نظرا لعدم التوفيق وسوء الأوضاع والخسائر.

ووفقا لذلك عادة يقرر الشركاء زيادة رأس مال الشركة في الحالة الأولي للاستفادة من فرص تحقق المزيد من النجاح والأرباح، وفي الحالة الثانية عادة يقرر الشركاء تخفيض رأس مال الشركة باعتباره إجراء يتناسب مع ظروف وأوضاع وخسائر الشركة المالية.

زيادة رأس مال الشركاء في شركات الأشخاص

وفقا للتقديم السابق نجد أنه عندما تواجه الشركة بحالات ازدهار ورواج، وتحقق أرباح بمعدلات مرتفعة نسبيا يرغب الشركاء عادة في التوسع في حجم الأعمال، ولا يقوم الشركاء بسحب كل ما يخصهم من توزيعات الأرباح، وبالتالي يزداد رصيد الأرباح المحتجزة أو المرحلة وتكون أرصدة الحسابات الجارية للشركاء عادة دائنة. كل ذلك قد يؤدي إلي اتفاق الشركاء في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة في هذه الحالة علي زيادة رأس مال الشركة بغرض دعم المركز النقدي لها، ولزيادة مقدرتها علي الوفاء بالتزاماتها النقدية المتجددة ومقابلة احتياجات الاستثمار المتزايد لأنشطتها.

وغالبا نجد في هذه الحالة عدة مصادر يمكن استخدامها لزيادة رصيد رأس المال الموجود حتى يصل إلى رصيد رأس المال المطلوب. ومن أهم تلك المصادر نجد علي سبيل المثال-ما يلي:

- الأرباح الناتجة عن عملية إعادة تقدير أصول والتزامات الشركة.

- الحسابات الشخصية الجارية الدائنة.
- قروض الشركاء للشركة.
- الاحتياطيات والأرباح المحتجزة والأرباح المرحلة.
- نقدا أو من خلال تقديم بعض الأصول والممتلكات الخاصة بالشركاء.

ولإجراء المعالجة المحاسبية لزيادة رأس المال ينبغي أن نتبع الخطوات التالية:

1. تحديد مقدار الزيادة المطلوبة في رأس المال.
2. تحديد مصادر تمويل هذه الزيادة.
3. البدء بتصوير حساب إعادة التقدير.
4. إقفال نتيجة أرباح إعادة التقدير.
5. إقفال الحسابات الشخصية الدائنة للشركاء.
6. تسوية الفروق نقدا سواء بالسحب أو بالإيداع.

ويمكن ملاحظة كيفية تطبيق الخطوات السابقة من خلال حل المثال التالي.

مثال رقم (6):

شحاتة وياسمين وياسر شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي، وفي أول يناير 2005 اتفق الشركاء الثلاثة على زيادة رأس مال الشركة الحالي إلي الضعف، وبحيث توزع الزيادة في رأس المال بنفس النسب السابقة، وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركة في تاريخ الاتفاق كما يلي: -

الأصول والحسابات المدينة		
عقارات	50000	
أجهزة ومعدات	60000	
سيارات	70000	
أثاث وتركيبات	20000	
نقدية	60000	
جاري الشريك شحاته	20000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		**280000**
الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
دائنين وأوراق دفع	30000	
رأس مال الشريك شحاتة	80000	
رأس مال الشريك ياسمين	60000	
رأس مال الشريك ياسر	60000	
قرض الشريك ياسمين	40000	
جاري الشريك ياسر	10000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		**280000**

واتفق الشركاء علي إعادة تقدير الأصول في ذلك التاريخ بحيث تعكس القيمة السوقية العادلة وعلي ذلك تم تقدير العقارات بمبلغ 120000 جنيه، والأجهزة والمعدات بمبلغ 40000 جنيه والسيارات بمبلغ 115000 جنيه والأثاث بمبلغ 15000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حساب إعادة التقدير، واستخدام الحسابات الجارية، والقروض لزيادة رأس المال.
2. تصوير حساب رأس مال الشركاء وإعداد قائمة حقوق الشركاء.
3. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق السابق.

إجابة المثال رقم (6):

قبل أن نقوم بتصوير حساب إعادة التقدير نود أن نشير مجددا إلى أن هذا الحساب يعتبر بمثابة حساب وسيط يتم تصويره لتحديد نتيجة عملية إعادة تقدير الأصول والخصوم بحيث يجعل مدينا بخسارة إعادة التقدير المترتبة عادة على نقص قيمة الأصول أو زيادة في قيمة الالتزامات بينما يجعل دائنا بربح إعادة التقدير المترتبة عادة على زيادة قيمة الأصول أو نقص في قيمة الالتزامات. ولأنه حساب وسيط فإن ناتج عملية إعادة التقدير سواء ربح أو خسارة فإنها تقفل في حساب رأس مال الشركاء وتوزع بينهم بنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة وقت تحقق ذلك الناتج.وفي ضوء ذلك نجد أن ربح إعادة التقدير في هذا المثال ينتج عن:

زيادة قيمة العقارات(120000 – 50000)	70000
زيادة قيمة السيارات(115000 – 70000)	45000
الإجمالي	115000

وبالمثل نجد أن خسارة إعادة التقدير في هذا المثال ينتج عن:

نقص قيمة المعدات(40000 – 60000)	20000
نقص قيمة الأثاث(15000 – 20000)	5000
الإجمالي	25000

ويكون الفرق بينهما 90000 جنيه يمثل ناتج عملية إعادة التقدير ويعتبر ربحا يوزع بين الشركاء بنسبة 4 : 3 : 3 علي التوالي، ويكون نصيب كل منهم كما يلي:

نصيب شحاته = 90000 × (4÷10) = 36000 جنيه.

نصيب ياسمين = 90000 × (3÷10) = 27000 جنيه.

نصيب ياسر = 90000 × (3÷10) = 27000 جنيه.

ويظهر حـ/ إعادة التقدير بذلك كما يلي:

حـ/ إعادة التقدير

من حـ/ العقارات(زيادة)	70000	إلي حـ/معدات(نقص)	20000
من حـ/ السيارات(زيادة)	45000	إلي حـ/أثاث(نقص)	5000
		إلي حـ/رأس مال شحاتة	36000
		إلي حـ/رأس مال ياسمين	27000
		إلي حـ/رأس مال ياسر	27000
	115000		115000

ويظهر حـ/ رأس مال الشركاء بذلك كما يلي:

ما عليهم حـ/ رأس مال الشركاء (القيم بآلاف الجنيهات) ما لهم

بيان	ياسر	ياسمين	شحاتة	بيان	ياسر	ياسمين	شحاتة
رصيد موجود	60	60	80	جاري مدين			20
أرباح إعادة التقدير	27	27	36				
جاري دائن	10						
قرض الشريك		40					
من حـ/ النقدية(يودع)	**23**		**64**	إلي حـ/ النقدية		**7**	
				رصيد مطلوب	120	120	160
	120	127	180		120	127	180

ونلاحظ أن شحاتة يدفع 64000 جنيه لاستكمال الزيادة في رأس ماله كمـــا أن ياسر يدفع 23000 جنيه لاستكمال الزيادة في رأس ماله بينما تسحب ياســمين 7000 جنيه. ونوضح ذلك أيضا من خلال إعداد قائمة حقوق الشركاء التالية.

إعداد قائمة رأس مال(حقوق) الشركاء

بيان	شحاتة	ياسمين	ياسر	إجمالي
رصيد رأس المال القديم (الموجود)	80000	60000	60000	200000
الحسابات الجارية للشركاء	(20000)		10000	(10000)
أرباح إعادة التقدير	36000	27000	27000	90000
قروض الشركاء		40000		40000
حقوق الشركاء حتي هذه اللحظة	96000	127000	97000	320000
رأس المال الجديد (المطلوب)	160000	120000	120000	400000
الفروق	يدفع 64000	يسحب 7000	يدفع 23000	

ويصبح رصيد النقدية بالشركة بعد تنفيذ الاتفاق = 60000 رصيد قبل زيـــادة رأس المال+ 64000+ 23000 – 7000= 140000 جنيه.

وتظهر قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) كما يلي:

إعداد قائمة المركز المالي للشركة بعد زيادة رأس المال مباشرة

البيان		
الأصول والحسابات المدينة		
عقارات	120000	
أجهزة ومعدات	40000	
سيارات	115000	
أثاث وتركيبات	15000	
نقدية	140000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		**430000**
الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
دائنين وأوراق دفع	30000	
رأس مال الشريك شحاتة	160000	
رأس مال الشريك ياسمين	120000	
رأس مال الشريك ياسر	120000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		**430000**

ونلاحظ أن أرصدة مختلف عناصر الأصول سوف تظهر في الميزانية العمومية وفقا للقيم السوقية العادلة بعد إثبات عملية إعادة التقدير، ويظهر رأس مال الشركاء بالرصيد الجديد بعد الزيادة المتفق عليها.

تخفيض رأس مال الشركاء في شركات الأشخاص

عندما تحقق الشركة خسائر قد يتم ترحيلها من فترة لأخرى بما يساعد علي وجود رصيد قد يكون متزايد من الخسائر المرحلة، ونتوقع في هذه الحالة أن تكون أرصدة الحسابات الجارية للشركاء عادة مدينة فقد يتفق الشركاء في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة في هذه الحالة علي تخفيض رأس المال.

وعلي ذلك يتخذ الشركاء قرار تخفيض رأس المال لمقابلة أحد أو كل مما يلي:

- المغالاة في تقدير احتياجات الشركة وحجم أعمالها مما يؤدي إلى وجود سيولة نقدية غير مستثمرة.
- توالي خسائر الشركة وزيادة أرصدة الحسابات الجارية المدينة للشركاء نتيجة ترحيل هذه الخسائر إليها.
- زيادة القيم الدفترية لصافي أصول الشركة عن قيمتها السوقية العادلة.

وقد نجد في هذه الحالة عدة مصادر يمكن استخدامها لتخفيض رصيد رأس المال الموجود حتى يصل إلى رصيد رأس المال المطلوب مثل:

- الخسائر الناتجة عن عملية إعادة تقدير أصول والتزامات الشركة.
- الحسابات الشخصية الجارية المدينة.
- قروض الشركة للشركاء.
- خسائر السنوات السابقة أو الخسائر المرحلة.
- نقدا أو من خلال الحصول علي بعض الأصول وتحويلها إلى ممتلكات خاصة بالشركاء.

وينبغي لمعالجة موضوع تخفيض رأس المال أن نتبع الخطوات التالية:

1. تحديد مقدار الخفض المطلوبة في رأس المال.
2. تحديد وسائل تحقيق ذلك الخفض.
3. البدء بتصوير حساب إعادة التقدير.
4. إقفال نتيجة خسائر إعادة التقدير.
5. إقفال الحسابات الشخصية المدينة للشركاء.
6. تسوية الفروق نقدا سواء بالسحب أو بالإيداع.

ويمكن ملاحظة كيفية تطبيق الخطوات السابقة من خلال حل المثال التالي.

مثال رقم (7):

عبد الوهاب وعبد الله شريكان في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 على التوالي، وفي أول يناير 2005 اتفقا علي تخفيض رأس مال الشركة الحالي، وبالتالي رأس مالهما بنسبة 40% مع المحافظة علي نفس تسب رأس المال الحالي فهي تماثل نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ الاتفاق كما يلي:

البيان		
الأصول والحسابات المدينة		
مباني	300000	
أجهزة ومعدات	350000	
عملاء	150000	
نقدية	50000	
جاري ع. الوهاب	200000	
جاري ع. الله	150000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		**1200000**
الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
دائنين وأوراق دفع	200000	
رأس مال عبد الوهاب	600000	
رأس مال عبد الله	400000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		**1200000**

وقد اتفق الشريكان علي إعادة تقدير المباني بمبلغ 250000 جنيه والأجهزة والمعدات بمبلغ 300000 جنيه إلي جانب تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بمبلغ 20000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حساب إعادة التقدير ، واستخدام الحسابات الجارية للشركاء لتخفيض رأس المال.
2. تصوير حساب رأس مال الشركاء وإعداد قائمة حقوق الشركاء.
3. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق السابق.

إجابة المثال رقم (7):

قبل تصوير حساب إعادة التقدير نود أن نشير إلى أنه يعتبر بمثابة حساب وسيط يتم تصويره لتحديد نتيجة عملية إعادة تقدير الأصول والخصوم حيث يجعل مدينا بخسارة إعادة التقدير المترتبة عادة علي نقص في قيمة الأصول أو زيادة في الالتزامات بينما يجعل دائنا بربح إعادة التقدير المترتب عادة علي زيادة في قيمة الأصول أو نقص في الالتزامات.

حـــ/ إعادة التقدير

50000	إلي حـــ/ المباني	120000	من حـــ/ رأس مال الشركاء
50000	إلي حـــ/ المعدات		7200 ع. الوهاب 3
20000	إلي حـــ / مخصص ديون مشكوك فيها		4800 ع. الله 2
120000		**120000**	

ويتم تصوير حـــ/ رأس مال الشركاء كما يلي:

ما عليهم حـــ/ رأس مال الشركاء ما لهم

ع. الوهاب	ع. الله	بيان	ع. الوهاب	ع. الله	بيان
200000	150000	جاري مدين	600000	400000	رصيد موجود
72000	48000	خسائر إعادة التقدير	**32000**	**38000**	من حـــ/ النقدية(يودع)
360000	240000	رصيد مطلوب			
632000	438000		632000	438000	

ونلاحظ أن رصيد رأس المـــال الموجـــود قبـــل التخفـــيض = 600000 + 400000 = 1000000 جنيه، وتم الاتفاق علـــى تخفيـــضه بنـــسبة 40%،

وبالتالي يكون مقدار الخفض في رأس مال الشركة = 1000000 × 40 % = 400000 جنيه، كما نلاحظ أن الرصيد المطلوب لرأس مال الشركة بعد التخفيض يكون = 1000000 - 400000 = 600000 جنيه. ويتم توزيعه بنفس نسب رأس المال.

وبالتالي يكون رأس مال عبد الوهاب بعد الخفض = 600000 × 6 ÷ 10 = 360000 جنيه. ويكون رأس مال عبد الله بعد الخفض = 600000 × 4 ÷ 10 = 240000 جنيه.

ونلاحظ أن رصيد النقدية بالشركة بعد تنفيذ الاتفاق يكون 120000 جنيه ويحسب كما يلي: 50000 جنيه رصيد قبل تخفيض رأس المال+ 32000 جنيه قام بسدادها الشريك عبد الوهاب+ 38000 جنيه قام بسدادها الشريك عبد الله = 120000 جنيه.

كما نلاحظ أن أرصدة مختلف الأصول سوف تظهر في الميزانية العمومية وفقا للقيم السوقية العادلة بعد إعادة التقدير ، ويظهر رأس مال الشركاء بالرصيد الجديد بعد التخفيض المتفق عليه.وتكون الميزانية العمومية الجديدة في هذه الحالة كما يلي:

الميزانية العمومية الجديدة

250000	مباني	360000	رأس مال عبد الوهاب
300000	أجهزة ومعدات	240000	رأس مال عبد الله
150000	عملاء	600000	إجمالي رأس مال الشركاء
120000	نقدية	200000	دائنين وأوراق دفع
		20000	مخصص ديون مشكوك فيها
800000		**800000**	

تطبيقات الفصل الثالث

التطبيق الأول:

نور وكامل ومحمد شركاء فى شركة تضامن ورؤوس أموالهم تبلغ 300000، 200000، 100000 جنيه علي التوالى. وينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة رأس المال، وقد حققت الشركة صافى ربح(خسارة)عن السنوات الثلاث 2002، 2003، 2004 السابقة قدره (40000) ، 240000، 280000 جنيه علي التوالي. وفي أول يناير 2005 وبعد توزيع أرباح 2004 إتفق الشركاء على إعادة النظر فى أسس توزيع الأرباح والخسائر نظرا لتفرغ الشريك نور لإدارة الشركة. وقد نص إتفاق الشركاء علي الآتى:

- يمنح الشريك نور مرتب سنوي 12000 جنيه نظير إدارة الشركة.
- تحتسب فائدة على رأس مال الشركاء بمعدل 10 % سنويا.
- يوزع الربح المتبقى بين الشركاء بنسبة 4: 3 : 3 علي التوالي.
- يمتد أثر التعديل ليشمل نتيجة التوزيع للسنوات الثلاث السابقة.

المطلوب:

1 – إعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل فى أسس التوزيع .

2 – إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديل .

التطبيق الثاني:

شحاتة وعبد الله وياسر شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وفي أول يناير 2005 اتفق الشركاء الثلاثة على زيادة رأس مال الشركة الحالي بنسبة 50%، وبحيث توزع الزيادة في

رأس المال بنفس النسب السابقة، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ الاتفاق كما يلي:

الأصول والحسابات المدينة		
عقارات	1200000	
أجهزة ومعدات	600000	
سيارات	700000	
أثاث وتركيبات	200000	
نقدية	1600000	
جاري الشريك شحاته	200000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		**4500000**
الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
دائنين وأوراق دفع	1600000	
رأس مال الشريك شحاتة	1000000	
رأس مال الشريك عبد الله	600000	
رأس مال الشريك ياسر	400000	
قرض الشريك عبد الله	800000	
جاري الشريك ياسر	100000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		**4500000**

وقد اتفق الشركاء علي إعادة تقدير الأصول في ذلك التاريخ بحيث تعكس القيمة السوقية العادلة كما يلي:

تم تقدير العقارات بمبلغ 2200000 جنيه.

والأجهزة والمعدات بمبلغ 500000 جنيه.

والسيارات بمبلغ 1150000 جنيه.

والأثاث بمبلغ 150000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حساب إعادة التقدير، واستخدام الحسابات الجارية، والقروض لزيادة رأس المال.
2. تصوير حساب رأس مال الشركاء.
3. إعداد قائمة حقوق الشركاء
4. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق السابق.

التطبيق الثالث:

نور ومحمد وياسر شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي، وقد اتفقوا علي إعادة تقدير أصول الشركة بمناسبة تعديل عقد الشركة، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ الاتفاق كما يلي:

البيان		
الأصول والحسابات المدينة		
عقارات	100000	
أجهزة ومعدات	120000	
سيارات	140000	
نقدية	160000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		**520000**
الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
دائنين وأوراق دفع	120000	
رأس مال الشركاء	400000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		**520000**

وتم إعادة تقدير الأصول في ذلك التاريخ بحيث تعكس القيمة السوقية العادلــة كما يلي:

تم تقدير العقارات بمبلغ 140000 جنيه.

والمعدات بمبلغ 100000 جنيه.

والسيارات بمبلغ 170000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حساب إعادة التقدير، وإقفال الحسابات الشخصية.
2. تصوير حساب رأس مال الشركاء.
3. إعداد قائمة حقوق الشركاء
4. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق السابق.

التطبيق الرابع:

البابلي وأبو ريه شريكان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 على التوالي، وفي أول يناير 2008 اتفقا على تخفيض رأس مال الـشركة بنـسبة 40% مع المحافظة على نفس النسب الحالية لرأس المال، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ الاتفاق كما يلي:

البيان		
الأصول والحسابات المدينة		
مباني	450000	
سيارات	1050000	
عملاء	150000	
نقدية	150000	
جاري الشريك البابلي	550000	
جاري الشريك أبو ريه	350000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		**2700000**
الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
دائنين وأوراق دفع	200000	
رأس مال الشريك البابلي	1500000	
رأس مال الشريك أبو ريه	1000000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		**2700000**

وقد اتفق الشريكان على إعادة تقدير المباني بمبلغ 650000 جنية والسيارات بمبلغ 700000 جنية إلي جانب تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بمبلغ 20000 جنيه، وإقفال الحسابات الشخصية.

المطلوب:

1. تصوير حساب إعادة التقدير، وإقفال الحسابات الشخصية.
2. تصوير حساب رأس مال الشركاء.
3. **إعداد قائمة حقوق الشركاء**
4. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق السابق.

التطبيق الخامس:

وليد وحنان وتوني شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 1: 2: 3 علي التوالي، وقد اتفقوا علي تعديل أسس توزيع الأربـــاح والخـــسائر بحيـــث يحتسب لوليد مرتب ربع سنوي 2500 جنيه، وتوزيع باقي الأرباح بالتساوي، وأن يسري التعديل إلي السنوات الثلاث السابقة حيث كانت أرباح وخسائر تلك السنوات 60000جنيه(أرباح)، 20000 جنيه (خسائر)، 80000 جنيه (أرباح).

المطلوب : إجراء ما يلزم لتنفيذ الاتفاق السابق.

التطبيق السادس:

مني وبوسي شريكتان فى شركة تضامن ورؤوس أموالهم تبلغ 75000 جنيه، 45000 جنيه علي التوالى. وينص عقد الشركة منذ تكوينها في عام 2001 على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة رؤوس الأموال، وفى أول يناير 2005 وبعد توزيع أرباح السنة الماضية إتفقا علي إعادة النظر فى أسس توزيع الأرباح والخسائر، وقد نص الإتفاق على منح الشريك مني مرتب سنوي قدره 12000 جنيها نظير تفرغها لإدارة الشركة، واحتساب فائدة على رأس المال بمعدل 10 % سنويا، وتوزيع الربح المتبقى بالتساوى، وأن يبدأ سريان هذا الاتفاق علي أرباح عام 2005 وما بعدها. فإذا علميت أن القيمة العادلة لأصول الشركة في ذلك التاريخ تزيد عن قيمتها الدفترية بمبلغ 80000 جنيه.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق السابق في ظل:

1 – تسجيل عملية إعادة التقدير.

2 – عدم تسجيل عملية إعادة التقدير.

التطبيق السابع:

وليد وحنان وتوني شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، وقد اتفقوا علي تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر بحيث يحتسب لوليد مرتب سنوي 15000 جنيه، وتوزيع باقي الأرباح بنسبة 4 : 3 : 2 علي التوالي ، وأن يسري التعديل علي السنتين السابقتين حيث كانت أرباح السنة الأولي 140000 جنيه بينما خسائر السنة الثانية 20000 جنيه.

المطلوب: إجراء ما يلزم لتنفيذ الاتفاق السابق.

التطبيق الثامن

سليمان وزاهر ووهدان شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالى. وفى أول يناير 2009 إتفق الشركاء الثلاثة على تعديل الهيكل المالى للشركة بزيادة رؤوس أموال الشركاء والشركة إلى 400000 جنيه يتقاسمها الشركاء بنفس النسب الحالية لرؤوس أموالهم. وبحيث تستخدم الحسابات الجارية للشركاء ، وقرض الشريك سليمان لزيادة رأس المال. كما يتم توزيع الإحتياطى العام بين الشركاء وإقفاله فى رأس المال، علما بأن الشركاء كانوا يقتسمون الأرباح والخسائر حتى 31 ديسمبر 2007 بالتساوى. وقد بلغ الإحتياطى العام المحتجز من الأرباح فى 31 ديسمبر 2008 ما قيمته 5000 جنيه. كذلك تم إعادة تقدير الأصول والخصوم على النحو التالى:

- قدرت قيمة الأراضى والمبانى بمبلغ 100000 جنيه، والألات بمبلغ 150000 جنيه، والسيارات بمبلغ 65000 جنيه، والبضاعة بمبلغ 45000 جنيه.

- تقرر إعدام دين بمبلغ 2000 جنيه على أحد العملاء وتكوين مخصص ديون مشكوك فيها بنسبة 10 % من رصيد العملاء .
- تبين أن الضرائب المستحقة على الشركة والتى لم تثبت فى سجلاتها تبلغ 6500 جنيه.

5 - تستكمل الزيادة فى رؤوس أموال الشركاء نقدا .

وفيما يلى الميزانية العمومية للشركة فى 31 ديسمبر 2008:

البيان		
الأصول والحسابات المدينة		
مباني	90000	
آلات	110000	
سيارات	80000	
بضاعة	40000	
عملاء	37000	
نقدية	10000	
جاري الشريك سليمان	15000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		382000
الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
دائنين وأوراق دفع	82000	
رأس مال الشريك سليمان	100000	
رأس مال الشريك زاهر	60000	
رأس مال الشريك وهدان	40000	
احتياطي عام	50000	
قرض الشريك سليمان	30000	
جاري الشريك زاهر	20000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		382000

المطلوب :

1 – تصوير حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير.

2 – إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديلات التى إتفق عليها الشركاء لزيادة رؤوس أموالهم.

3 – تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد التعديل مباشرة .

التطبيق التاسع

على وعادل وسليم شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالى . وقد إتفق الشركاء فى 31 ديسمبر 2009 على زيادة رؤوس أموالهم بنسبة 100 % على أن يقوم كل شريك بسداد النقص فى رأسماله أو سحب الزيادة نقدا.

وقد تبين من فحص سجلات الشركة ضرورة إعادة تقدير الأصول والخصوم على النحو التالى:

- تقدر الألات بمبلغ 30000 جنيه، والأثاث بمبلغ 20000 جنيه، والبضاعة بمبلغ 90000 جنيه.
- إعدام دين على أحد العملاء بمبلغ 4000 جنيه، وتكوين مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل 10 % من رصيد العملاء

وفيما يلى الميزانية العمومية للشركة فى ذلك التاريخ:

البيان		
الأصول والحسابات المدينة		
أجهزة ومعدات	35000	
أثاث	15000	
بضاعة	75000	
عملاء	39000	
أوراق قبض	21000	
نقدية	5000	
جاري الشريك سليم	10000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		**200000**
الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
دائنين وأوراق دفع	10000	
رأس مال الشريك علي	40000	
رأس مال الشريك عادل	35000	
رأس مال الشريك سليم	35000	
احتياطي عام	30000	
قرض الشريك عادل	30000	
جاري الشريك علي	20000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		**200000**

المطلوب:

1 – تصوير حساب إعادة التقدير.

2 – إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديلات التى إتفق عليهـا الـشركاء لزيادة رؤوس أموالهم .

3 – تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد التعديل مباشرة .

التطبيق العاشر

سليم وتوفيق شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأربـاح والخـسائر بنسبة 3 : 2 على التوالى .وفيما يلى قائمة المركز المالي للـشركة فـى 31 ديسمبر 2008:

الأصول و الحسابات المدينة		
أجهزة ومعدات	150000	
بضاعة	175000	
عملاء	75000	
نقدية	25000	
خسائر مرحلة	100000	
جاري الشريك توفيق	25000	
جاري الشريك سليم	40000	
مجموع الأصول والحسابات المدينة		**590000**
الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		
دائنين وأوراق دفع	90000	
رأس مال الشريك سليم	300000	
رأس مال الشريك توفيق	200000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة		**590000**

ونظرا للظروف الإقتصادية غير المواتية لنشاط الشركة فقد قـرر الـشريكان تعديل الهيكل المالى للشركة بتخفيض رؤوس أموالهمـا بنـسبة 40 % مـع

المحافظة على نفس العلاقة النسبية بين رأسماليهما . وفى سبيل تحقيق ذلك قرر الشركاء الآتى:

1 - إعادة تقدير الأصول وفقا للقيمة السوقية العادلة فى ذلك التاريخ على النحو التالى:

آلات ومعدات 125000 جنيه بضاعة 150000 جنيه

عملاء ومدينون 65000 جنيه.

2 - تسوية الزيادة أو النقص فى رؤوس أموال الشريكين نقدا بعد إستخدام كافة وسائل التخفيض المتاحة.

المطلوب:

1 - تصوير حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير.

2 - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديلات التى إتفق عليها الشركاء لزيادة رؤوس أموالهم.

3 - تصوير حساب رأسمال الشريكين.

4 - إعداد قائمة المركز المالي(الميزانية العمومية) للشركة بعد تخفيض رأس المال مباشرة.

الفصل الرابع

التعديل في أشخاص الشركاء

نستكمل خلال هذا الفصل بيان المعالجة المحاسبية المرتبطة باتفاق الشركاء علي تعديل عقد الشركة في شركات الأشخاص، وإذا كنا قد خصصنا الفصل السابق لبيان المعالجة المحاسبية لكل من التعديل في أسس توزيع الأرباح والخسائر وكذلك التعديل في هيكل وحجم رأس مال الشركاء. فإننا نتناول خلال هذا الفصل المعالجات المحاسبية المرتبطة بالتغيير في أشخاص الشركاء في شركات التضامن أو التوصية البسيطة سواء من خلال إنضمام شريك جديد إلي شركة قائمة أو من خلال إنفصال أو وفاة أحد الشركاء.

وبصفة عامة، ومن وجهة النظر القانونية، تعتبر شركة الأشخاص منقضية إذا حدث تغير في أشخاص الشركاء سواءاً بانضمام شريك جديد للشركة أو بانفصال أحد الشركاء القدامى من تلك الشركة إلا أنه قد ينص على خلاف ذلك في عقد تكوين الشركة. بمعنى أنه يحق للشركاء النص على أن تستمر شركة الأشخاص قائمة ومستمرة حتى مع تغير أشخاص هؤلاء الشركاء بالزيادة أو بالنقصان. ويوفر هذا النص لشركة الأشخاص ميزة الإستمرار فى النشاط والتى تعتبر ميزة هامة من وجهة النظر المحاسبية.

ونظرا لأن التغيرات الحادثة فى أشخاص الشركاء قد تكون في صورة انضمام شريك جديد أو انفصال أو وفاة شريك قديم أو إنضمام شريك ليحل محل شريك انفصل في ذات الوقت. ولتحقيق الهدف من الدراسة في هذا الفصل نتناول خلاله المعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات التالية:

- تعديل أشخاص الشركاء من خلال إنضمام شريك.
- تعديل أشخاص الشركاء من خلال إنفصال شريك.
- **حالة وفاة أحد الشركاء.**
- **حالة إنفصال شريك وانضمام آخر في نفس الوقت.**

انضمام شريك جديد لشركة أشخاص قائمة

نقصد بالانضمام في شركة الأشخاص دخول شريك جديد إلى الشركة، وبالتالي ينبغي التعرف علي كيفية إجراء المعالجة الحاسبية الملائمة لاثبات انضمام شريك جديد لشركة الأشخاص، وتعتبر نقطة البداية المنطقية في معالجة انضمام شريك جديد هي تحديد حقوق كل شريك من الشركاء القدامى قبل الانضمام مباشرة حيث حقوق الشريك تساوى رأس ماله بالإضافة إلي كل ماله مطروح منه كل ما عليه ثم يتم التمييز بعد ذلك بين نوعين من أنواع أو حالات الانضمام وهما:

حالة الانضمام عن طريق شراء حصة قائمة

وفي هذه الحالة يتم إجراء قيد رئيسي يعتبر بمثابة قيد تنازل، وقد يسمى قيد شراء حيث يتنازل بمقتضاه شريك قديم أو أكثر عن جزء من رأس المال إلي شريك جديد أو أكثر، ويكون قيد التنازل في هذه الحالة بغض النظر عن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم للشركاء القدامي كمقابل للانضمام حيث يتم سداده خارج نطاق الشركة، وبالتالي لا يتم تسجيله بالسجلات المحاسبية فهو لا يؤدي إلي أي إضافة حقيقية للشركة.

ويكون قيد التنازل في هذه الحالة كما يلي:

xxx		من حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
	xxx	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم
		قيد إثبات تنازل الشركاء القدامي للمنضم

حالة الانضمام عن طريق إضافة حصة جديدة

وفى هذه الحالة يتم إجراء قيد رئيسي يسمى قيد إضافة أو قيد استثمار إضافي تزداد بمقتضاه أصول الشركة بما يقدمه الشريك المنضم للشركة، ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كما يلي:

×××		من حـــ/ النقدية أو الأصول المقدمة
	×××	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم
		قيد استثمار إضافي من الشريك المنضم

مثال رقم (1):

"يشمل هذا المثال عدة حالات تطبيقية متنوعة ومبسطة للمعالجة المحاسبية الواجب إجراءها لاثبات عملية انضمام شريك جديد عن طريق شراء حصة قائمة تؤدي إلى تنازل الشركاء القدامى عن جزء من رؤس أموالهم."

نور، وكامل، ومحمد شركاء يقتسمون الأرباح بنسبة 5 : 3 : 2 علي التوالي، وقد بلغ رأس مال (حقوق الشركاء) الشركة بعد تعديله بكافة عناصر حقوق الملاك- من قروض شخصية وحسابات جارية وتوزيعات الأرباح - 100000 جنيه، 60000 جنيه، 40000 جنيه للشركاء الثلاثة علي التوالي، وقد اتفق الشركاء الثلاثة على قبول انضمام الشريك الجديد (وليد) إلي الشركة.

والمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام الشريك وليد في كل حالة من الحالات المستقلة التالية:

الحالة الأولي:

يتنازل الشركاء القدامى نور، وكامل، ومحمد عن ربع رأس مالهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 50000 جنيه.

إجابة الحالة الأولي:

بغض النظر عن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم للشركاء القدامي فإن كل منهم يتنازل عن ربع(25%) من حقوقه للشريك المنضم وليد، ويتم إجراء قيد التنازل التالي في هذه الحالة:

50000	من حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
	25000حـــ/ رأس مال نور(100000×25%)
	15000حـــ/ رأس مال كامل(100000×25%)
	10000حـــ/ رأس مال محمد(100000×25%)
50000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
	قيد إثبات تنازل الشركاء القدامي للمنضم

الحالة الثانية:

يتنازل الشركاء القدامى نور، وكامل، ومحمد عن ربع رأس مالهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 40000 جنيه.

إجابة الحالة الثانية:

بغض النظر عن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم للشركاء القدامى فإن كل منهم يتنازل عن ربع (25%) من حقوقه للشريك المنضم وليد، ويتم إجراء قيد التنازل التالي في هذه الحالة كما سبق تماما:

50000	من حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
	25000حـــ/ رأس مال نور(100000×25%)
	15000حـــ/ رأس مال كامل(100000×25%)
	10000حـــ/ رأس مال محمد(100000×25%)
50000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
	قيد إثبات تنازل الشركاء القدامي للمنضم

الحالة الثالثة:

يتنازل الشركاء القدامى نور، وكامل، ومحمد عن ربع رأس مالهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 60000 جنيه.

إجابة الحالة الثالثة:

بغض النظر عن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم للشركاء القدامى فان كل منهم يتنازل عن ربع (25%) من حقوقه للشريك المنضم وليد، ويتم إجراء قيد التنازل التالي في هذه الحالة كما سبق تماما:

50000		من حـ/ رأس مال الشركاء القدامي
		25000حـ/ رأس مال نور(100000×25%)
		15000حـ/ رأس مال كامل(100000×25%)
		10000حـ/ رأس مال محمد(100000×25%)
	50000	إلي حـ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
		قيد إثبات تنازل الشركاء القدامي للمنضم

ملاحظة: يلاحظ القارئ من خلال فحص الحالات الثلاث السابقة أن قيد التنازل قد تم إجراءه بنفس الأرقام رغم اختلاف المبلغ المدفوع من الشريك المنضم من الحالة الأولي 50000 ويعادل الحصة التي يحصل عليها في رأس مال الشركة بعد الانضمام وهي 50000 جنيه.

أو في الحالة الثانية 40000 ويعتبر أقل من الحصة التي يحصل عليها في رأس مال الشركة بعد الانضمام وهي 50000 جنيه.

أو في الحالة الثالثة 60000 ويعتبر أكبر من الحصة التي يحصل عليها في رأس مال الشركة بعد الانضمام وهي 50000 جنيه.

ويرجع ذلك إلي: أن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم لن يدخل خزينة الشركة بل سوف يوزع بين الشركاء خارج دفاتر الشركة بصفة شخصية كما أنهم في

جميع الحالات الثلاث السابقة اتفقوا علي أن يتنازل كل منهم علي ربع رأس ماله للشريك المنضم.

الحالة الرابعة:

يتنازل الشركاء القدامى نور، وكامل، ومحمد عن ربع رأس مالهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 60000 جنيه مع الاتفاق علي إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الانضمام.

إجابة الحالة الرابعة:

طالما تم الاتفاق علي معالجة واثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها اتفاق الانضمام فإننا نتبع في هذه الحالة الخطوات التالية:

1. **الخطوة الأولي:** تحديد مقدار نصيب المنضم في شهرة المحل

نصيب المنضم في الشهرة =

= المبلغ المدفوع – حصته في حالة عدم إثبات شهرة المحل

= 60000 – 50000 = 10000 جنيه.

2. **الخطوة الثانية:** تحديد مقدار شهرة المحل بالكامل

شهرة المحل بالكامل = نصيب المنضم في الشهرة × مقلوب نسبته

= 10000 × (100÷25) = 40000 جنيه.

3. **الخطوة الثالثة:** تسجيل شهرة المحل بالكامل في الدفاتر

ويتم تسجيل الشهرة وإثباتها بدفاتر الشركة من خلال القيد التالي:

40000		من حـــ/ شهرة المحل
	40000	إلي حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
		20000حـــ/ رأس مال نور(40000×5÷10)
		12000حـــ/ رأس مال كامل(40000×3÷10)
		8000حـــ/ رأس مال محمد(40000×2÷10)
		قيد إثبات الشهرة للشركاء القدامي فقط

4. **الخطوة الرابعة:** زيادة رأس مال الشركاء القدامى بنصيب كل منهم من الشهرة المسجلة بالدفاتر والموزعة بنسب توزيع الأرباح والخسائر السائدة بينهم، ويتم ذلك كما يلي:

بيان	نور	كامل	محمد	إجمالي
رأس المال	100000	60000	40000	200000
+الشهرة	20000	12000	8000	40000
إجمالي	120000	72000	48000	240000

5. **الخطوة الخامسة:** إجراء قيد تنازل الشركاء القدامى عن 25% من رأس مال كل منهم بعد تعليته بنصيبه من الشهرة المسجلة بالدفاتر، ويتم إجراء القيد كما يلي:

60000		من حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
		30000حـــ/ رأس مال نور(120000×25%)
		18000حـــ/ رأس مال كامل(72000×25%)
		12000حـــ/ رأس مال محمد(48000×25%)
	60000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
		قيد إثبات تنازل الشركاء القدامي للمنضم

ونلاحظ في هذه الحالة – حالة إثبات شهرة المحل بالكامل– أن حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة بعد الانضمام يجب أن تتساوى مع المبلغ المدفوع وقدره 60000 جنيه.

وفي ضوء الملاحظة السابقة– أن حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة بعد الانضمام(25%) يجب أن تتساوى مع المبلغ المدفوع وقدره 60000 جنيه– كان يمكن إيجاد قيمة الشهرة الخاصة بالشركاء القدامي كما يلي:

الشهرة بالكامل = رأس مال الشركة بعد الانضمام – رأس مال الشركة قبل الانضمام = (60000 × 100÷ 25) – 200000 جنيه = 240000 جنيه – 200000 جنيه = 40000 جنيه.

مثال رقم (2):

"يشمل هذا المثال عدة حالات تطبيقية متنوعة ومبسطة للمعالجة المحاسبية الواجب إجراءها لاثبات عملية انضمام شريك جديد عن طريق إضافة حصة جديدة تؤدي إلى زيدة أصول الشركة وزيادة رأسمالها ككل في جميع الحالات."

أحمد، وبلبل، وأسامة شركاء في شركة توصية بسيطة يقتسمون الأرباح بنسبة 5 : 3 : 2 علي التوالي، وقد بلغ رأس مال الشركة بعد تعديله بكافة عناصر حقوق الملاك 100000 جنيه، 60000 جنيه، 40000 جنيه للشركاء الثلاثة علي التوالي، وقد اتفق الشركاء علي قبول انضمام الشريك(مصطفي).

والمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام الشريك الجديد مصطفي في كل حالة مستقلة من الحالات التالية:

الحالة الأولي:

يدفع المنضم 50000 جنيه نقدا ببنك الشركة مقابل نسبة 20 % من رأس المال والأرباح.

إجابة الحالة الأولي:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية:

الخطوة الأولي: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= رأس مال القدامى+ المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

= 200000 + 50000 = 250000 جنيه.

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد × نسبة المنضم فيه

= 250000 × 20% = 50000 جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 50000 جنيه يساوى الحصة 50000 جنيه فلا مشاكل ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كالتالي:

50000		من حـــ/ النقدية أو الأصول المقدمة
	50000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم مصطفي

الحالة الثانية:

يدفع المنضم 70000 جنيه نقدا للشركة مقابل ثلث (3/1) رأس المال والأرباح.

إجابة الحالة الثانية:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية:

الخطوة الأولي: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= راس مال القدامى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

= 200000 + 70000 = 270000 جنيه.

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد × نسبة المنضم فيه

= 270000 × 1÷3 = 90000 جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 70000 جنيه أقل من الحصة 90000 جنيه فإن الفرق (20000 جنيه) يمثل **مكافأة للشريك المنضم** وتخصم من رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كالتالي:

		من مذكورين
70000		حـــ/ النقدية
20000		حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
		10000حـــ/ رأس مال أحمد(20000×5÷10)
		6000حـــ/ رأس مال بلبل(20000×3÷10)
		4000حـــ/ رأس مال أسامة(20000×2÷10)
	90000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم مصطفي

الحالة الثالثة:

يدفع المنضم 70000 جنيه نقدا للشركة مقابل 20% من رأس المال والأرباح.

إجابة الحالة الثالثة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولي: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= راس مال القدامى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

= 200000 + 70000 = 270000 جنيه.

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد × نسبة المنضم فيه

= 270000 × 20% = 54000 جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 70000 جنيه أكبر من الحصة 54000 جنيه فإن الفرق (16000 جنيه) يمثل **مكافأة للشركاء القدامى** يدفعها المنضم وتزيد من رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كالتالي:

70000		من حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	16000	حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
		8000حـــ/ رأس مال أحمد(16000×5÷10)
		4800حـــ/ رأس مال بلبل(16000×3÷10)
		3200حـــ/ رأس مال أسامة(16000×2÷10)
	54000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم مصطفي

الحالة الرابعة:

يدفع المنضم 70000 جنيه نقدا للشركة مقابل 20% من رأس المال والأرباح مع الاتفاق علي إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الانضمام بالكامل.

إجابة الحالة الرابعة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولي: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= راس مال القدامى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

= 200000 + 70000 = 270000 جنيه.

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد بفرض عدم الاتفاق علي إثبات الشهرة

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد(بدون شهرة) × نسبة المنضم فيه

= 270000 × 20% = 54000 جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 70000 جنيه أكبر من الحصة 54000 جنيه فإن الفرق (16000 جنيه) يمثل في هذه الحالة ما يدفعه المنضم مقابل نصيبه في الشهرة ، وبالتالي تكون الشهرة بالكامل = نصيبه × مقلوب نسبته

إذن الشهرة بالكامل = 16000 × (100 + 20) = 80000 جنيه تخص القدامى وبالتالي تزيد من رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم أما حصة المنضم فتكون مساوية تماما لما دفعه 70000 جنيه، ويكون قيد الانضمام وإثبات الشهرة في هذه الحالة كالتالي:

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
80000		حـ/ شهرة المحل
70000		حـ/ النقدية
		إلي مذكورين
	80000	حـ/ رأس مال الشركاء القدامي
		40000حـ/ رأس مال أحمد(80000×5+10)
		24000حـ/ رأس مال بلبل(80000×3+10)
		16000حـ/ رأس مال أسامة(80000×2+10)
	70000	إلي حـ/ رأس مال الشريك المنضم مصطفي

ونلاحظ في هذه الحالة أنه كان من الممكن احتساب قيمة الشهرة وإيجاد باقي القيم كما يلي:

رأس مال الشركة الجديد بعد الانضمام

= المبلغ المدفوع من المنضم × مقلوب نسبته

= 70000 × (100÷20) = 350000 جنيه.

نخصم منه كل من:

رأسمال القدامى 200000 جنيه

ما دفعه المنضم 70000 جنيه (270000) جنيه.

المتبقي يمثل قيمة شهرة المحل وقدرها 80000 جنيه.

وبطبيعة الحال كان من الممكن أن نقوم بإجراء قيد تسجيل شهرة المحل للقدامي فقط أولا بمبلغ 80000 جنيه ثم يتم إجراء قيد تسجيل انضمام الشريك الجديد بعد ذلك بمبلغ 70000 جنيه.

مثال رقم (3):

نور، وكامل، ومحمد شركاء يقتسمون الأرباح بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وقد بلغ رأس مال (حقوق الشركاء) الشركة بعد تعديله بكافة عناصر حقوق الملاك 60000 جنيه، 30000 جنيه، 30000 جنيه للشركاء الثلاثة على التوالي، وقد اتفق الشركاء على قبول انضمام الشريك(وليد).

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام الشريك وليد في كل حالة مستقلة من الحالات التالية:

1. يتنازل الشركاء القدامى نور ، كامل ، محمد عن ثلث رأس مالهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 35000 جنيه.

2. يتنازل الشركاء القدامى نور ، كامل ، محمد عن ربع رأس مال كـل منهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قـدره 50000 جنيه مع الاتفاق علي إثبات شهرة المحل التي ينطـوي عليهـا هـذا الانضمام.
3. يستثمر الشريك المنضم مبلغ 30000 جنيه نقدا ببنك الشركة مقابل نسبة 20 % من رأس المال والأرباح.
4. يدفع المنضم 30000 جنيه نقدا للشركة مقابل ثلث (3/1) رأس المال والأرباح.
5. كالحالة السابقة مع تسجيل شهرة المحل التي ينطوي عليهـا الاتفـاق السابق.
6. يدفع المنضم 40000 جنيه نقدا للشركة مقابل 20% من رأس المـال والأرباح.
7. كالحالة السابقة مع الاتفاق علي إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الانضمام بالكامل.

إجابة مثال رقم (3):

الحالة الأولي:

بغض النظر عن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم للشركاء القدامى فان كل منهم يتنازل عن ثلث (3/1) من حقوقه للشريك المنضم وليد ، ويتم إجراء قيد التنازل التالي في هذه الحالة:

40000		من حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
		20000حـــ/ رأس مال نور(60000×1÷3)
		10000حـــ/ رأس مال كامل(30000×1÷3)
		10000حـــ/ رأس مال محمد(30000×1÷3)
	40000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
		قيد إثبات تنازل الشركاء القدامي للمنضم

إجابة الحالة الثانية:

نتبع في هذه الحالة الخطوات التالية :

1. **الخطوة الأولي:** تحديد مقدار نصيب المنضم في شهرة المحل

نصيب المنضم في الشهرة =

= المبلغ المدفوع – حصته في حالة عدم إثبات شهرة المحل

= 50000 – 40000 = 10000 جنيه.

2. **الخطوة الثانية:** تحديد مقدار شهرة المحل بالكامل

شهرة المحل بالكامل = نصيب المنضم في الشهرة × مقلوب نسبته

= 10000 × (3÷1) = 30000 جنيه

3. **الخطوة الثالثة:** تسجيل شهرة المحل بالكامل في الدفاتر

ويتم تسجيل الشهرة وإثباتها بدفاتر الشركة من خلال القيد التالي:

مدين	دائن	البيان
30000		من حـ/ شهرة المحل
	30000	إلي حـ/ رأس مال الشركاء القدامي
		15000حـ/ رأس مال نور(30000×5÷10)
		9000حـ/ رأس مال كامل(30000×3÷10)
		6000حـ/ رأس مال محمد(30000×2÷10)
		قيد إثبات الشهرة للشركاء القدامي فقط

4. **الخطوة الرابعة:** زيادة رأس مال الشركاء القدامى بنصيب كل منهم من الشهرة الموزعة بنسب توزيع الأرباح والخسائر، ويتم ذلك كما يلي:

بيان	نور	كامل	محمد	إجمالي
رأس المال	60000	30000	30000	120000
+الشهرة	15000	9000	6000	30000
إجمالي	75000	39000	36000	150000

5. الخطوة الخامسة: إجراء قيد التنازل كما يلي:

50000		من حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
		25000حـــ/ رأس مال نور(75000×1÷3)
		13000حـــ/ رأس مال كامل(39000×1÷3)
		12000حـــ/ رأس مال محمد(36000×1÷3)
	50000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
		قيد إثبات تنازل الشركاء القدامي للمنضم

ونلاحظ في هذه الحالة – حالة إثبات شهرة المحل بالكامل – أن حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة بعد الانضمام يجب إن تتساوى مع المبلغ المدفوع في هذه الحالة وقدره 50000 جنيه.

إجابة الحالة الثالثة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولي: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= راس مال القدامى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

= 120000 + 30000 = 150000 جنيه.

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد × نسبة المنضم فيه

= 150000 × 20% = 30000 جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع يساوى الحصة فلا مشاكل ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كالتالي:

30000		من حـــ/ النقدية
	30000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم
		قيد استثمار إضافي من الشريك المنضم

إجابة الحالة الرابعة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولي: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= راس مال القدامى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

= 120000 + 30000 = 150000 جنيه.

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد × نسبة المنضم فيه

= 150000 × 1÷3 = 50000 جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 30000 جنيه أقل من الحصة 50000 جنيه فإن الفرق (20000 جنيه) يمثل مكافأة للشريك المنضم وتخصم من رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة علي النحو التالي:

من مذكورين

30000 حـ/ النقدية

20000 حـ/ رأس مال الشركاء القدامي

10000حـ/ رأس مال نور(20000×5÷10)

6000حـ/ رأس مال كامل(20000×3÷10)

4000حـ/ رأس مال محمد(20000×2÷10)

50000 إلي حـ/ رأس مال الشريك المنضم

إجابة الحالة الخامسة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولي: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= راس مال القدامى × مقلوب نسبتهم بعد استبعاد نسبة الشريك المنضم = 120000 × (3 ÷ 2) = 180000 جنيه.

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد × نسبة المنضم فيه

= 180000 × (1÷3) = 60000 جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 30000 جنيه أصغر من الحصة 60000 جنيه فإن الفرق (30000 جنيه) يمثل في هذه الحالة شهرة خاصة بالشريك المنضم سوف يتم تسجيلها مع المبلغ المدفوع بسجلات الشركة علي أساس أن هذه الشهرة التي كان يتمتع بها المنضم نتيجة معاملاته الخاصة سوف تستفيد منها الشركة بعد الانضمام، ويتم إجراء قيد الانضمام في هذه الحالة علي النحو التالي:

		من مذكورين
30000		حـــ/ النقدية
30000		حـــ/ شهرة محل
	60000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم

إجابة الحالة السادسة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية:

الخطوة الأولي: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= راس مال انقدامى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

= 120000 + 40000 = 160000 جنيه.

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد × نسبة المنضم فيه

= 160000 × 20% = 32000 جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 40000 جنيه أكبر من الحصة 32000 جنيه فإن الفرق (8000 جنيه) يمثل مكافأة للشركاء القدامى يدفعها المنضم وتزيد من رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة علي النحو التالي:

40000		من حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	8000	حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
		4000حـــ/ رأس مال نور(8000×5÷10)
		2400حـــ/ رأس مال كامل(8000×3÷10)
		1600حـــ/ رأس مال محمد(8000×2÷10)
	32000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم

إجابة الحالة السابعة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولي: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= راس مال القدامى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

= 120000 + 40000 = 160000 جنيه.

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد بفرض عدم الاتفاق علي إثبات الشهرة

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد(بدون شهرة) × نسبة المنضم فيه

= 160000 × 20% = 32000 جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع أكبر من الحصة فإن الفرق(8000 جنيه) يمثل في هذه الحالة ما يدفعه المنضم مقابل نصيبه في الشهرة ، وبالتالي تكون الشهرة بالكامل = نصيبه × مقلوب نسبته

إذن الشهرة بالكامل = 8000 × (100 ÷ 20) = 40000 جنيه تخص القدامى وبالتالي تزيد من رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم أما حصة المنضم فتكون مساوية تماما لما دفعه 40000 جنيه، ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كالتالي:

		من مذكورين
40000		حـــ/ شهرة المحل
40000		حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	40000	حـــ/ رأس مال الشركاء القدامي
		20000حـــ/ رأس مال نور(40000×5÷10)
		12000حـــ/ رأس مال كامل(40000×3÷10)
		8000حـــ/ رأس مال محمد(40000×2÷10)
	40000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم

ونلاحظ أيضا في هذه الحالة أنه كان من الممكن احتساب قيمة الشهرة وإيجاد باقي القيم كما يلي:

رأس مال الشركة الجديد بعد الانضمام

= المبلغ المدفوع من المنضم× مقلوب نسبته = 40000 × (100÷20) = 200000 جنيه.

نخصم منه رأس مال الشركاء القدامى 120000 جنيه وكذلك ما دفعه المنضم 40000 جنيه.

والمتبقي يمثل قيمة شهرة المحل وقدره 40000 جنيه.

المعالجة المحاسبية لحالة انفصال أحد الشركاء

نقصد بالانفصال في شركة الأشخاص خروج شريك من الشركة، وبالتالي ينبغي التعرف علي كيفية إجراء المعالجة الحاسبية الملائمة لاثبات انفصال أحد الشركاء من شركة الأشخاص، وتعتبر نقطة للبداية المنطقية عند معالجة حالة انفصال أحد الشركاء هي تحديد حقوق الشريك المنفصل في تاريخ الانفصال.

وتتمثل حقوق الشريك المنفصل(الرصيد المستحق له طرف الشركة) في رأس ماله إضافة إلي كل ماله مطروح منه كل ما عليه، ويفضل في هذه الحالة تصوير حساب الشريك المنفصل (لتحديد الرصيد المستحق له) كما يلي:

حـ/ الشريك المنفصل

رأس مال الشريك	xx	جارى مدين	xx
جارى دائن	xx	قرض الشركة للشريك والفائدة	xx
قرض الشريك للشركة والفائدة	xx	مسحوبات وفائدة مسحوبات	xx
نصيب الشريك من أرباح العام	xx	نصيب الشريك من خسارة العام	xx
نصيب الشريك من أرباح إعادة التقدير	xx	نصيب الشريك من خسارة إعادة التقدير	xx
		نصيب الشريك من الخسائر المرحلة	xx
نصيب الشريك من الأرباح المحتجزة والاحتياطيات	xx	الرصيد المستحق للمنفصل (متمم) ويعتبر رصيد دائن بالنسبة للشركة	xx
	xxx		xxx

وبعد تحديد الرصيد المستحق للشريك المنفصل نقوم بإجراء مقارنة بين كل من:

1) المبلغ المدفوع للشريك المنفصل (ويمثل المبلغ الذي تم الاتفاق علي سداده للشريك المنفصل مقابل التخارج من الشركة).
2) الرصيد المستحق للشريك المنفصل(ويمثل ما تم التوصل إليه من خلال حساب الشريك المنفصل).

ونميز في هذه الحالة بين ثلاث مواقف أساسية تظهر كنتيجة لتلك المقارنة هي:

الموقف الأول:

ويظهر إذا كان المبلغ المدفوع يساوى الرصيد المستحق ويكون قيد الانفصال في هذه الحالة كالتالي:

×××		من حـــ/ الشريك المنفصل
	×××	إلي حـــ/ النقدية
		سداد الرصيد المستحق للمنفصل

الموقف الثاني:

ويظهر إذا كان المبلغ المدفوع اقل من الرصيد المستحق للشريك المنفصل، ويعتبر الفرق بمثابة مكافأة لباقي الشركاء بالشركة، وتؤدي هذه المكافأة إلى زيادة رأس مالهم بنسب توزيع الأرباح والخسائر السائدة فيما بينهم قبل الانفصال مباشرة، ويكون القيد كالتالي:

×××××		من حـــ/ الشريك المنفصل
		إلي مذكورين
	×××	حـــ/ النقدية
	××	حـــ/ رأس مال باقي الشركاء(بالنسب)

الموقف الثالث:

ويظهر إذا كان المبلغ المدفوع أكبر من الرصيد المستحق للمنفصل، ويعتبر الفرق في هذه الحالة بمثابة **مكافأة** للشريك المنفصل تخفض من رأس مال باقي الشركاء بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة قبل الانفصال مباشرة فيما بينهم، ويفضل إجراء القيد في هذه الحالة علي **مرحلتين** كالتالي:

في المرحلة الأولي يتم تخفيض رأس مال باقي الشركاء وتعلية الرصيد المستحق للمنفصل كما يلي:

xx		من حـــ/ رأس مال باقي الشركاء(بالنسب)
	xx	إلي حـــ/ الشريك المنفصل

في **المرحلة الثانية** يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليته كما يلي:

xxxxx		من حـــ/ الشريك المنفصل
	xxxxx	إلي حـــ/ النقدية

أما إذا كان المبلغ المدفوع أكبر من الرصيد المستحق للمنفصل ونص اتفاق الشركاء علي إثبات الفرق **كشهرة محل** فإنها تسجل في هذه الحالة بمقدار **نصيب المنفصل في الشهرة** ويفضل إجراء القيد أيضا في هذه الحالة علي **مرحلتين** كالتالي:

في **المرحلة الأولي** يتم إثبات الشهرة بمقدار نصيب المنفصل فيها فقط وتعلية الرصيد المستحق للمنفصل بها كما يلي:

xx		من حـــ/ شهرة المحل
	xx	إلي حـــ/ الشريك المنفصل

في **المرحلة الثانية** يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليته كما يلي:

xxxxx		من حـــ/ الشريك المنفصل
	xxxxx	إلي حـــ/ النقدية

أما إذا كان المبلغ المدفوع أكبر من الرصيد المستحق للمنفصل ونص اتفاق الشركاء علي إثبات **شهرة المحل بالكامل** فإنها تحسب في هذه الحالة بمقدار نصيب المنفصل في الشهرة مضروبا في مقلوب نسبته، ويفضل إجراء القيد أيضا في هذه الحالة علي **مرحلتين** كالتالي:

في **المرحلة الأولي** يتم إثبات الشهرة بالكامل وتعلية رأس مال الشركاء الباقيين وكذلك تعلية الرصيد المستحق للمنفصل وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر **السائدة قبل الانفصال مباشرة** كما يلي:

xxx		من حـ/ شهر المحل
		إلي مذكورين
	xx	حـ/ الشريك المنفصل
	xx	حـ/ رأس مال باقي الشركاء

في المرحلة الثانية يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليته كما يلي:

xxx		من حـ / الشريك المنفصل
	xxx	إلي حـ/ النقدية

ونلاحظ أنه يتم احتساب الشهرة بالكامل كما يلي:

نصيب المنفصل في الشهرة

= المبلغ المدفوع – الرصيد المستحق في حالة عدم إثبات الشهرة

الشهرة **بالكامل** = نصيب المنفصل من الشهرة × مقلوب نسبته.

وفي حقيقة الأمر تتوقف صحة تسجيل الشهرة عند الإنفصال على دقة الحكم على مدى إستمرارية شركة الأشخاص الأصلية. وبمعنى أدق فإنه إذا ما تأكد للمحاسب أن هناك شركة جديدة يتم نشأتها بعد إنفصال الشريك المنفصل فإن هذا يستدعى إعادة تقويم لأصول وتسجيل الشهرة إن وجدت.

أما إذا كانت الدلائل تشير إلى أنه لا يوجد تغيير جوهرى فى الشركة قبل وبعد الإنفصال فإن هذا يعنى أن الشركة القديمة ما زالت قائمة معنوياً وهذا يتعارض مع إعادة التقويم وتسجيل الشهرة.

وبصفة عامة فإن المبادىء المحاسبيه المتعارف عليها لا تشجع على تسجيل شهرة المحل إلا فى حالة الشراء لمنشأة قائمه بالفعل وذلك نظراً لصعوبة عمليات تقويم الشهرة وتعددها.

سداد المبلغ المتفق عليه

نلاحظ أنه قد يتم سداد المبلغ المتفق عليه للشريك المنفصل نقدا أو بشيك مؤجل أو من خلال كمبيالات أو سندات أذنيه كما أنه قد يتم الاتفاق علي اعتبار المبلغ المستحق للمنفصل أو جزء منه بمثابة قرض يحصل عليه فيما بعد سواء دفعة واحدة أو دفعات مع الفوائد المتفق عليها في هذه الحالة.

ونفترض في كل صور السداد السابقة أن شركة الأشخاص الباقية سوف تتولي عملية السداد أما إذا قام أحد أو بعض أو كل الشركاء الباقيين بالشركة بسداد المبلغ المتفق عليه للشريك المنفصل من أموالهم الخاصة فإن رؤوس أموال هؤلاء الشركاء سوف يزداد بقيمة الرصيد المستحق للشريك المنفصل وكأنه قام بالتنازل عن حقوقه في الشركة لهؤلاء الشركاء.

وفي ضوء ذلك فإن قيد السداد للشريك المنفصل يمكن أن يكون كما يلي:

xxxxx		من حـــ/ الشريك المنفصل
	xxxxx	إلي حـــ/ النقدية
		إذا تم السداد نقدا

أو قد يكون:

xxxxx		من حـــ/ الشريك المنفصل(أو الورثة)
	xxxxx	إلي حـــ/ قرض المنفصل
		إذا تم الاتفاق علي اعتبار المستحق بمثابة قرض

أو قد يكون:

xxxxx		من حـــ/ الشريك المنفصل
	xxxxx	إلي حـــ/ أوراق دفع
		حال تحرير كمبيالات أو سندات إذنية علي الشركة

أو قد يكون:

xxxxx		من حـــ/ الشريك المنفصل
	xxxxx	إلي حـــ/ رأس مال باقي الشركاء
		إذا قاموا بالسداد من أموالهم الخاصة

و قد يكون:

xxxxx		من حـــ/ الشريك المنفصل
	xxxxx	إلي حـــ/ رأس مال الشريك ....
		إذا قام أحد الشركاء بالسداد من أمواله الخاصة

وبالطبع يمكن أن يتم سداد المستحق باستخدام أكثر من وسيله من الوسائل السابقة، ونعرض فيما لمثال تطبيقي يشمل بعض تلك الحالات السابقة:

مثال رقم (4):

" يشمل هذا المثال عدة حالات تطبيقية مختلفة لاثبات عملية انفصال شريك "

صابر، ومحمد، وعزت شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي، وقد اتفق الشركاء في 31 ديسمبر 2004 على انفصال الشريك عزت من الشركة، وبلغ رصيد رأس ماله 60000 جنيه، ورصيد حسابه الجاري مدين بمبلغ 10000 جنيه، وقرض الشريك عزت للشركة 20000 جنيه، وبلغت أرباح العام(لم توزع بعد) 50000 جنيه، وتم إعادة تقدير الأصول والالتزامات بمناسبة انفصال الشريك عزت وترتب عليها خسارة إعادة تقدير بمبلغ 25000 جنيه.

والمطلوب:

أولا: تحديد الرصيد المستحق للشريك المنفصل عزت

لتحديد الرصيد المستحق للشريك المنفصل نقوم بتصوير حساب الشريك المنفصل وبحيث يجعل دائن بكل ما له مثل رأس ماله وقرض الشريك عزت للشركة ونصيبه من أرباح العام (50000×1÷5 =10000 جنيه) بينما يجعل

مدينا بكل ما عليه مثل رصيد حسابه الجاري المدين ونصيبه من خسائر إعادة التقدير(25000×1÷5 = 5000 جنيه) كما يلي:

حـ / الشريك المنفصل عزت

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
10000	جاري مدين	60000	رأس مال عزت
5000	خسائر إعادة تقدير	20000	قرض عزت للشركة
75000	رصيد مستحق(متمم)	10000	أرباح العام(حــ/ التوزيع)
90000	←	**90000**	

ثانيا: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الانفصال في كل حالة من الحالات المستقلة التالية:

الحالة الأولي:

إذا تم سداد مبلغ 75000 جنيه نقدا للشريك المنفصل مقابل حقوقه.

إجابة الحالة الأولي:

طالما أن المبلغ المدفوع 75000 جنيه يساوى الرصيد المستحق للمنفصل 75000 جنيه فيكون قيد الانفصال في هذه الحالة كالتالي:

مدين	دائن	البيان
75000		من حــ/ الشريك المنفصل
	75000	إلي حــ/ النقدية

الحالة الثانية:

إذا تم سداد مبلغ 65000 جنيه نقدا للشريك المنفصل مقابل حقوقه.

إجابة الحالة الثانية :

طالما أن المبلغ المدفوع 65000 جنيه أقل من الرصيد المستحق للشريك المنفصل 75000 جنيه ، فيعتبر الفرق 10000 جنيه بمثابة مكافأة لباقي الشركاء بالشركة، وتؤدي هذه المكافأة إلى زيادة رأس مالهم بنسب توزيع

الأرباح والخسائر السائدة فيما بينهم قبل الانفصال مباشرة(2 : 2) أي بالتساوي ولكل منهما 5000 جنيه، .ويكون قيد الانفصال في هذه الحالة كالتالي.

75000		من حـــ/ الشريك المنفصل
		إلي مذكورين
	65000	حـــ/ النقدية
	10000	حـــ/ رأس مال باقي الشركاء(بالنسب)
		5000 حـــ/رأس مال الشريك صابر
		5000 حـــ/رأس مال الشريك محمد

الحالة الثالثة:

إذا تم سداد مبلغ 100000 جنيه نقدا للشريك المنفصل مقابل حقوقه.

إجابة الحالة الثالثة :

طالما أن المبلغ المدفوع 100000 جنيه أكبر من الرصيد المستحق للشريك المنفصل 75000 جنيه، فيعتبر الفرق 25000 جنيه بمثابة مكافأة للشريك المنفصل، وتخفض من راس مال باقي الشركاء، ويفضل إجراء قيد الانفصال في هذه الحالة علي مرحلتين كالتالي:

في **المرحلة الأولي** يتم تخفيض رأس مال باقي الشركاء وتعلية الرصيد المستحق للمنفصل كما يلي:

25000		من حـــ/ رأس مال باقي الشركاء
		12500 حـــ/رأس مال الشريك صابر
		12500 حـــ/رأس مال الشريك محمد
	25000	إلي حـــ/ الشريك المنفصل

في المرحلة **الثانية** يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليته كما يلي:

100000		من حـــ/ الشريك المنفصل
	100000	إلي حــــ/ النقدية

الحالة الرابعة:

إذا تم سداد مبلغ 100000 جنيه نقدا للشريك المنفصل مقابل حقوقه، واتفق الشريكين صابر ومحمد علي تسجيل شهرة محل في حدود نصيب المنفصل عزت فقط.

إجابة الحالة الرابعة:

طالما أن المبلغ المدفوع 100000 جنيه أكبر من الرصيد المستحق للشريك المنفصل 75000 جنيه، ونص اتفاق الشركاء علي إثبات الفرق كشهرة محل فإنها تسجل في هذه الحالة بمقدار نصيب المنفصل في الشهرة ويفضل إجراء القيد أيضا في هذه الحالة علي مرحلتين كالتالي:

في المرحلة **الأولي** يتم إثبات الشهرة بمقدار نصيب المنفصل فيها فقط وتعلية الرصيد المستحق للمنفصل بها كما يلي:

25000		من حـــ/ شهرة المحل
	25000	إلي حـــ/ الشريك المنفصل

وفي المرحلة **الثانية** يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليته كما يلي:

100000		من حـــ/ الشريك المنفصل
	100000	إلي حــــ/ النقدية

الحالة الخامسة:

إذا تم سداد مبلغ 100000 جنيه نقدا للشريك المنفصل مقابل حقوقه، واتفق الشريكين صابر ومحمد علي تسجيل شهرة محل بالكامل.

إجابة الحالة الخامسة:

طالما أن المبلغ المدفوع 100000 جنيه أكبر من الرصيد المستحق للشريك المنفصل 75000 جنيه، ونص اتفاق الشركاء علي إثبات **شهرة المحل بالكامل** فإنها تحسب في هذه الحالة بمقدار نصيب المنفصل في الشهرة مضروبا في مقلوب نسبته.

ويفضل إجراء القيد أيضا في هذه الحالة علي **مرحلتين** كالتالي:

في المرحلة الأولي:

يتم إثبات الشهرة بالكامل وتعلية كل من رأس مال الشركاء الباقيين والرصيد المستحق لاشريك المنفصل وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة بين كافة الشركاء قبل الانفصال مباشرة.

ونلاحظ أنه يتم احتساب الشهرة بالكامل كما يلي:

نصيب المنفصل في الشهرة

= المبلغ المدفوع – الرصيد المستحق في حالة عدم إثبات الشهرة

= 100000 – 75000 = 25000 جنيه.

الشهرة **بالكامل** = نصيب المنفصل من الشهرة × مقلوب نسبته

= 25000 ×(1÷5) = 125000 جنيه.

يخص كل شريك من الشريكين صابر ومحمد منها مبلغ 50000 جنيه(2÷5) بينما يخص المنفصل عزت منها مبلغ 25000 جنيه بالطبع(1÷5).

ويتم تسجيل شهرة المحل في هذه الحالة كما يلي:

125000		من حـــ/ شهرة المحل
		إلي مذكورين
	25000	حـــ/ الشريك المنفصل
	50000	حـــ/ رأس مال الشريك صابر
	50000	حـــ/ رأس مال الشريك محمد

في المرحلة الثانية

يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليته كما يلي:

100000		من حـــ/ الشريك المنفصل
	100000	إلي حـــ/ النقدية

مثال رقم(5):

نور ومحمد وعلاء شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 علي التوالي، وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر 2004 علي النحو التالي:

البيان		
<u>أولا: الأصول والحسابات المدينة</u>		
عقارات	140000	
آلات ومعدات 80000		
– مجمع إهلاك(30000)	50000	
مخزون	90000	
عملاء 120000		
– مخصص ديون(10000)	110000	
نقدية	90000	
قرض الشريك علاء	20000	
إجمالي الأصول		500000
<u>ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>		
رأس مال الشريك نور	100000	
رأس مال الشريك محمد	80000	
رأس مال الشريك علاء	60000	
جاري الشريك نور	60000	
قرض الشريك محمد	40000	
جاري الشريك علاء	10000	
احتياطيات وأرباح محتجزة	25000	
التزامات متنوعة	125000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		500000

وفي ذلك التاريخ وافق الشركاء علي إنفصال الشريك علاء. كما اتفقوا علي الآتي:

- إعادة تقدير الأصول لتتفق مع قيمتها السوقية العادلة وبحيث تكون قيمة العقارات 240000 جنيه، والآلات والمعدات 40000 جنيه، والمخزون 85000 جنيه.
- إعدام دين بمبلغ 5000 جنيه وزيادة المخصص الحالي للديون المشكوك فيها بمبلغ 5000جنيه.
- سداد مبلغ 80000 جنيه للشريك المنفصل علاء سدادا لحقوقه بالشركة.
- تسجيل شهرة المحل التي ينطوي عليها الاتفاق السابق بالكامل.

المطلوب:

1. تصوير حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير.
2. تصوير حـ/ الشريك المنفصل علاء.
3. تصوير حـ/ رأس مال الشريكين الباقيين نور ومحمد وتسوية أوضاعهما بالشركة.
4. إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات الاتفاق السابق.
5. إعداد قائمة المركز المالي الجديدة للشركة.

إجابة مثال رقم(5):

أولا: تصوير حساب إعادة التقدير

نلاحظ أن القيمة السوقية العادلة للعقارات 240000 جنيه بينما قيمتها الدفترية 140000 جنيه وبالتالي الفرق 100000 جنيه يمثل زيادة في قيمة الأصول ويعتبر ربح. كما أن القيمة السوقية العادلة للآلات والمعدات 40000 جنيه بينما صافي قيمتها الدفترية 50000 جنيه وبالتالي الفرق 10000 حنيه يمثل نقص في قيمة الأصول ويعتبر خسارة. وبالمثل القيمة السوقية العادلة للمخزون 85000 جنيه بينما قيمته الدفترية 90000 جنيه وبالتالي الفرق 5000

جنيه يمثل نقص في قيمة الأصول ويعتبر خسارة. وفي نفس الوقت يعتبر إعدام دين بمبلغ 5000 جنيه بمثابة نقص في قيمة الأصول وبالتالي خسارة. كما زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ 5000 جنيه تعتبر خسارة أيضا.

وفي ضوء ذلك ومع تسجيل الأرباح في الجانب الدائن والخسائر في الجانب المدين يمكن تصوير حـ/أ.خ إعادة التقدير كما يلي:

حـ/ أ.خ إعادة التقدير

10000	إلي حـ/آلات ومعدات	100000	من حـ/العقارات
5000	إلي حـ/مخزون		
5000	إلي حـ/عملاء		
5000	مخصص ديون مشكوك فيها		
75000	إلي مذكورين(2:3:5)		
	37500 رأس مال نور		
	22500 رأس مال محمد		
	15000 الشريك المنفصل		
100000		100000	

ويمكن إجراء قيود اليومية الخاصة بحساب أرباح وخسائر إعادة التقدير في هذه الحالة علي النحو التالي:

25000		من حـــ/أ.خ إعادة التقدير
		إلي مذكورين
	10000	حـــ/آلات ومعدات
	5000	حـــ/مخزون
	5000	حـــ/عملاء
	5000	حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها
		قيد إثبات خسائر عملية إعادة التقدير(25000)
100000		من حـــ/العقارات
	100000	إلي حـــ/أ.خ إعادة التقدير
		قيد إثبات أرباح عملية إعادة التقدير(100000)
75000		من حـــ/أ.خ إعادة التقدير
		إلي مذكورين (2:3:5)
	37500	حـــ/رأس مال نور
	22500	حـــ/رأس مال محمد
	15000	حـــ/الشريك المنفصل علاء
		قيد إثبات توزيع نتيجة عملية إعادة التقدير(75000) بالنسب المتفق عليها

ثانيا: تصوير حساب الشريك المنفصل علاء

يتم تصوير حـــ/ الشريك المنفصل لتحديد الرصيد المستحق له تمهيدا لسداده، وبالتالي فهو يعتبر حساب شخصي يجعل دائن بما للشريك المنفصل ويجعل مدينا بما عليه، ويظهر علي النحو التالي:

حـ/ الشريك المنفصل علاء

20000	إلي حـ/قرض الشريك	60000	من حـ/رأس مال الشريك
		10000	من حـ/جاري الشريك
		15000	من حـ/إعادة التقدير(نصيبه)
70000	الرصيد المستحق للمنفصل	5000	من حـ/الاحتياطي(نصيبه)
90000		90000	
		70000	الرصيد المستحق للمنفصل
80000	إلي حـ/النقدية(المسدد له)	10000	من حـ/شهرة المحل(نصيبه)
80000		80000	

ونلاحظ أن حـ/ الشريك المنفصل جعل دائنا بكل ما له، وفي هذه الحالة نجد أنه يشمل العناصر التالية:

رأس مال الشريك المنفصل 60000 جنيه.

رصيد حسابه الجاري الدائن 10000 جنيه.

نصيبه من أرباح إعادة التقدير= 75000 × (2÷10) = 15000 جنيه.

نصيبه من الاحتياطيات والأرباح المحتجزة= 25000×(2÷10)=5000 جنيه.

كما أن حـ/ الشريك المنفصل جعل مدينا بما عليه متمثلا في قرض الشريك 20000 جنيه.

ويمثل الفرق بين مجموع ما له 90000 جنيه وما عليه 20000 جنيه الرصيد المستحق للشريك المنفصل ويبلغ 70000 جنيه في هذه الحالة.

وطالما نص اتفاق الشركاء علي سداد مبلغ 80000 جنيه للشريك المنفصل علاء سدادا لحقوقه بالشركة مع تسجيل شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الاتفاق بالكامل. فإن الفرق بين المبلغ المدفوع 80000 جنيه والرصيد المستحق 70000 جنيه يمثل نصيب المنفصل في شهرة المحل،

وبالتالي تكون قيمة الشهرة بالكامل= نصيبه × مقلوب نسبته = 10000 × (2÷10) = 50000 جنيه.

ويمكن إجراء قيود اليومية الخاصة بما تم ترحيله إلي حساب الشريك المنفصل كما يلي:

20000		من حـــ/الشريك المنفصل
	20000	إلي حـــ/ قرض الشريك المنفصل
		قيد إقفال القرض المدين الشريك المنفصل
60000		من حـــ/رأس مال الشريك المنفصل
	60000	إلي حـــ/الشريك المنفصل
		قيد إقفال رأس مال الشريك المنفصل
10000		من حـــ/جاري الشريك المنفصل
	10000	إلي حـــ/ الشريك المنفصل
		قيد إقفال الجاري الدائن الشريك المنفصل
25000		من حـــ/الاحتياطي والأرباح المحتجزة
		إلي مذكورين (2:3:5)
	12500	حـــ/ رأس مال نور
	7500	حـــ/ رأس مال محمد
	5000	حـــ/الشريك المنفصل علاء
		قيد إثبات توزيع الاحتياطي والأرباح المحتجزة

مدين	دائن	البيان
50000		من حـــ/ شهرة المحل
		إلي مذكورين (2:3:5)
	25000	حـــ/رأس مال نور
	15000	حـــ/رأس مال محمد
	10000	حـــ/الشريك المنفصل علاء
		قيد إثبات شهرة المحل بالكامل وتوزيعها بالنسب المتفق عليها
80000		من حـــ/الشريك المنفصل علاء
	80000	إلي حـــ/ النقدية
		قيد إثبات سداد المبلغ المتفق عليه نقدا للشريك المنفصل

ثالثا: تصوير حساب رأس مال الشركاء

يتم تصوير حـــ/ رأس مال الـشركاء وترحيـل وإقفـال الحـسابات الشخصية ونتيجة إعادة التقدير وتوزيع الاحتياطيات والأرباح المحتجزة وناتج تسجيل شهرة المحل، ويظهر علي النحو التالي:

حـــ/ رأس مال الشركاء

نور	محمد	بيان	نور	محمد	بيان
			100000	80000	رصيد قبل الانفصال
			60000	–	جاري دائن
			–	40000	قرض دائن
			37500	22500	إعادة التقدير
235000	165000	رصيد بعد الانفصال(م.ع)	12500	7500	احتياطي
			25000	15000	شهرة المحل
235000	165000		235000	165000	

ونلاحظ أن حـــ/ رأس مال كل شريك جعل دائنا بكل ما له سواء جاري دائن أو قرض دائن أو نصيبه من أرباح إعادة التقدير أو نصيبه من الاحتياطيات والأرباح المحتجزة أو نصيبه من شهرة المحل.

رابعا: إعداد قائمة المركز المالي الجديد للشركة

وبناء علي ما سبق تظهر قائمة المركز المالي للشركة بعــد انفــصال الشريك علاء وبعد تنفيذ الاتفاق علي النحو التالي:

البيان		
أولا: الأصول		
عقارات	240000	
آلات ومعدات	40000	
مخزون	85000	
عملاء 115000		
– مخصص ديون(15000)	100000	
نقدية	10000	
شهرة محل	50000	
إجمالي الأصول		525000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك نور	235000	
رأس مال الشريك محمد	165000	
التزامات متنوعة	125000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		525000

ونلاحظ في هذه الحالة ما يلي:

- ظهرت الأصول بالقيم السوقية العادلة المتفق عليها للعقارات 240000 جنيه، وللآلات والمعدات 40000 جنيه، وللمخزون 85000 جنيه.

- ظهر رصيد العملاء بعد خصم الديون المعدومة(120000-5000) كما ظهر مخصص الديون المشكوك فيها بقيمته الجديدة(10000+5000).
- ظهر رصيد النقدية بمبلغ 10000 تمثل باقي النقدية المتاحة بعد سداد المبلغ المتفق عليه للمنفصل(90000 - 80000).
- ظهر رصيد شهرة المحل بالكامل وقدره 50000 جنيه.
- ظهر رصيد رأس مال الشركاء بقيمته الجديدة.

حالة وفاة أحد الشركاء

تعتبر حالة خاصة من حالات إنفصال الشريك، وينبغي في هذه الحالة أن يبدأ المحاسب بتحديد حقوق ورثة الشريك المتوفى في تاريخ الوفاة (الرصيد المستحق للورثة) حيث يمكن تحديد حقوق الورثة بنفس طريقة تحديد حقوق الشريك المنفصل، ويفضل في هذه الحالة تصوير حساب ورثة الشريك المتوفى علي النحو الموضح في حالة انفصال شريك.

وبعد تحديد الرصيد المستحق لورثة الشريك المتوفى نقارن بين المبلغ المدفوع للورثة وبين هذا الرصيد المستحق. ونميز في هذه الحالة بين ثلاث مواقف أساسية علي نفس الوضع الموضح من قبل مع مراعاة استخدام حساب ورثة الشريك المتوفي بدلا من حساب الشريك المنفصل.

مثال رقم(6):

أسامه وهاني وأمير شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بالتساوي، وقد توفي الشريك أسامه حيث تم تسوية وتحديد حقوق كل شريك منهم في ذلك التاريخ وكانت 80000 جنيه، 120000 جنيه، 100000 جنيه علي التوالي ، وقام كل من الشريكين الباقيين هاني وأمير بشراء حصة الشريك المتوفي من الورثة مناصفة بينهما مقابل سداد مبلغ 62500 جنيه من كل منهما للورثة مقابل تنازل الورثة عن حقوقهم في الشركة.

والمطلوب: إجراء قيود اليومية الملائمة في الحالات الثلاث التالية:

1. عدم تسجيل شهرة محل.
2. تسجيل الشهرة في حدود نصيب المتوفي منها.
3. تسجيل الشهرة بالكامل.

إجابة مثال رقم(6):

الحالة الأولي:

طالما أن المبلغ المدفوع 125000 جنيه(2×62500) أكبر من الرصيد المستحق للورثة 80000 جنيه، فيعتبر الفرق 45000 جنيه بمثابة مكافأة للورثة، ولأن السداد للورثة يتم من أموالهم الخاصة مع عدم تسجيل شهرة محل فيتم إجراء قيد تنازل من الورثة لباقي الشركاء بالقيمة الدفترية لحقوق الشريك المتوفي كما يلي:

مدين	دائن	البيان
80000		من حـــ/ ورثة الشريك المتوفي
	80000	إلي مذكورين
		40000 حـــ/رأس مال الشريك هاني
		40000 حـــ/رأس مال الشريك أمير

الحالة الثانية:

طالما أن المبلغ المدفوع 125000 جنيه(2×62500) أكبر من الرصيد المستحق للورثة 80000 جنيه ، ونص اتفاق الشركاء علي إثبات الفرق كشهرة محل تسجل بمقدار نصيب المتوفي فيها فيفضل إجراء القيد في هذه الحالة علي مرحلتين كالتالي:

في المرحلة الأولي يتم إثبات الشهرة بمقدار نصيب المتوفي فيها فقط وتعلية الرصيد المستحق للورثة بها كما يلي:

45000		من حـــ/ شهرة المحل
	45000	إلي حـــ/ ورثة الشريك المتوفي

وفي **المرحلة الثانية** يتم سداد الرصيد المستحق للورثة بعد تعليته من أموال الشركاء الباقيين كما يلي:

125000		من حـــ/ ورثة الشريك المتوفي
	125000	إلي مذكورين
		62500 حـــ/رأس مال الشريك هاني
		62500 حـــ/رأس مال الشريك أمير

الحالة الثالثة:

طالما أن المبلغ المدفوع 125000 جنيه(2×62500) أكبر من الرصيد المستحق للورثة 80000 جنيه، ونص اتفاق الشركاء علي إثبات **شهرة المحل بالكامل** فإنها تحسب في هذه الحالة بمقدار نصيب المتوفي في الشهرة مضروبا في مقلوب نسبته.

ويفضل إجراء القيد أيضا في هذه الحالة علي **مرحلتين** كالتالي:

في **المرحلة الأولي** يتم إثبات الشهرة بالكامل وتعلية رأس مال الشركاء الباقيين وكذلك تعلية الرصيد المستحق للورثة وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر السائدة قبل الانفصال مباشرة(بالتساوي).

ونلاحظ أنه يتم احتساب الشهرة بالكامل كما يلي:

نصيب المنفصل **في** الشهرة = المبلغ المدفوع – الرصيد المستحق في حالة عدم إثبات الشهرة = 125000 – 80000 = 45000 جنيه.

الشهرة **بالكامل** = نصيب المنفصل من الشهرة × مقلوب نسبته = 45000 ×(3÷1) = 135000 جنيه.

يخص كل شريك من الشركاء الباقيين هاني وأمير منها مبلغ 45000 جنيه(1÷3) كما يخص ورثة المتوفي منها مبلغ 45000 جنيه أيضا.

ويتم تسجيل شهرة المحل في هذه الحالة كما يلي:

135000		من حـــ/ شهرة المحل
		إلي مذكورين
	45000	حـــ/ ورثة الشريك المتوفي
	45000	حـــ/ رأس مال الشريك هاني
	45000	حـــ/ رأس مال الشريك أمير

وفي **المرحلة الثانية** يتم سداد الرصيد المستحق للورثة بعد تعليته من أموال الشركاء الباقيين كما يلي:

125000		من حـــ/ ورثة الشريك المتوفي
	125000	إلي مذكورين
		62500 حـــ/رأس مال الشريك هاني
		62500 حـــ/رأس مال الشريك أمير

حالة الانفصال والانضمام معا

يبدأ المحاسب أيضا في هذه الحالة بتحديد حقوق الشريك المنفصل في تاريخ الانفصال بنفس الطريقة السابقة، ويفضل تصوير حساب الشريك المنفصل علي النحو الموضح من قبل.

وبعد تحديد الرصيد المستحق للمنفصل نقارن بين المبلغ المدفوع له وبين هذا الرصيد المستحق. ونميز في هذه الحالة بين ثلاثة مواقف أساسية وفقا للسياق الموضح من قبل علي أن يقوم الشريك الجديد المنضم بسداد هذا المبلغ المتفق عليه من أمواله الخاصة خارج الدفاتر وبصفة شخصية للشريك المنفصل

ليحل محله في الشركة القائمة، ويكون قيد السداد الرئيسي في هذه الحالة- قيـد التنازل- علي النحو التالي:

xxx		من حـــ/الشريك المنفصل ....
	xxx	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم ...
		قيد إثبات تنازل الشريك المنفصل عن حقوقه إلي الشريك المنضم

وفي ضوء ذلك يترتب على قيام أحد الشركاء الحاليين ببيع كل حصته فى الشركة إلى شريك جديد تماماً- يود أن يحل محل الشريك البائع حـصته- وجود حالة خاصة تتمثل فى حالة إنفصال لشريك حالى مـصحوبة بإنـضمام لشريك جديد ويتم ذلك فى نفس الوقت.

ونظراً لأن عملية الإحلال هذه عادة ما يتم تسيجلها عن طريق تحويـل رضيد رأس مال الشريك المنفصل إلى حساب رأس مال الشريك الجديد، فـإن مقابل عملية الإنضمام لا يتم تسجيلها على الإطلاق كما إتبعنا فى حالـة بيـع حصته إلى شريك حالى.

ويترتب على عملية إحلال شريك جديد محل شريك آخر قديم (إنضمام وإنفصال معاً) إحدى الحالات الآتية:

- أن يتم تحويل رصيد حساب الشريك المنفصل دون أية تغيير لـصالح الشريك المنضم.
- أن يتم تحويل رصيد حساب الشريك المنفصل لصالح الشريك المنـضم بعد تخفيضه ويعتبر الفرق مكافأة للشركاء القدامى الباقيين بالشركة علي أن توزع تلك المكافأه بينهم بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر التـي كانت سائدة من قبل.

- أن يتم تحويل رصيد حساب الشريك المنفصل لصالح الشريك المنضم بعد زيادته، ويعتبر الفرق مكافأة للشريك المنضم يتحملها الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة من قبل.
- أن يتم تحويل رصيد حساب الشريك المنفصل للشريك المنضم بعد تسيجل شهرة للقدامى توزع بينهم بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة من قبل.
- أن يتم تحويل رصيد حساب الشريك المنفصل للشريك المنضم بعد تسجيل شهرة للمنضم فقط.

ونناقش من خلال المثال التالي كيفية إجراء المعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات السابقة.

مثال رقم(7):

محمد وعادل وسامح شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 1 : 1 علي التوالي، وقد وافق الشركاء على انفصال الشريك عادل عن شركتهم. واتفقوا في نفس الوقت مع الشريك الجديد شريف أن يقوم بشراء حصة الشريك عادل.

فإذا علمت أن إجمالي رأس مال (حقوق) الشركاء الثلاثة قبل إنفصال عادل عن الشركة يبلغ 1000000 جنيه، ومقسم بين الشركاء الثلاثة علي أساس 450000 جنيه للشريك محمد، 250000 جنيه للشريك عادل، 300000 جنيه للشريك سامح علي التوالي.

والمطلوب: إجراء قيود اليومية الملائمة في كل حالة من الحالات التالية:

1. وافق الشريك عادل على بيع حصته للشريك الجديد شريف مقابل 280000 جنيه نقداً ووافق الشركاء على تحويل رصيد رأس مال (حقوق) عادل بالكامل إلى الشريك شريف.
2. كالحالة السابقة إلا أن الشركاء إتفقوا على أن يكون رأس مال شريف 220000 جنيه فقط.
3. كالحالة السابقة إلا أن الشركاء إتفقوا على أن يكون رأس مال الشريك الجديد شريف 295000 جنيه.
4. كالحالة السابقة إلا أن الشركاء إتفقوا على أن يقوم الشريك الجديد شريف بسداد مبلغ 270000 جنيه للشريك عادل مقابل تنازله عن حصته فى رأس المال مع احتساب وتسجيل الشهرة بناءاً على هذا المبلغ المدفوع.
5. كالحالة السابقة إلا أن الشركاء قرروا شهرة محل للشريك الجديد (شريف) وقد تم تقديرها بمبلغ 60000 جنيه.

إجابة مثال رقم(7):

الحالة الأولي:

فى هذه الحالة يتم تحويل رصيد حساب رأس مال الشريك المنفصل على حساب جديد وهو حساب رأس مال الشريك المنضم مع تبادل مقابل التنازل عن الحصة من قبل المنفصل خارج حدود الشركة.

ونظراً لأن الشركاء إتفقوا على تحويل رصيد رأس مال عادل بالكامل دون نقص أو زيادة فهذا يعنى أن القيد اليومية المطلوب إجراءه في هذه الحالة يمكن إعداده علي النحو التالي:

250000	من حـ/الشريك المنفصل عادل
250000	إلي حـ/ رأس مال الشريك المنضم شريف
	قيد إثبات تنازل الشريك المنفصل عن حقوقه إلي الشريك المنضم

ويترتب على ذلك بقاء رأس مال الشركة كما هو دون تغيير، وكذلك يلاحظ أن المبلغ المدفوع من شريف لعادل لم يؤخذ في الحسبان عند إجراء القيد السابق.

الحالة الثانية:

فى هذه الحالة يتفق الشركاء القدامى على تحويل جزء من حساب رأس مال الشريك المنفصل إلى أرصدتهم والباقى يحول لحساب رأس مال الشريك الجديد. ويتم اعتبار الفرق 30000 جنيه(250000 – 220000) بمثابة مكافأة للشركاء الباقين (محمد وسامح) توزع بينهما بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما (2 : 1)، وبالتالى يكون القيد علي النحو التالي:

250000		من حـ/ رأس مال الشريك عادل
		إلي مذكورين
	20000	حـ/ رأس مال الشريك محمد
	10000	حـ/ رأس مال الشريك سامح
	220000	حـ/ رأس مال الشريك شريف

الحالة الثالثة:

فى هذه الحالة يجعل حساب رأس مال الشريك الجديد دائناً بمبلغ يزيد عن رصيد حساب رأس مال الشريك المنفصل ويمول الفرق من أرصدة حسابات الشركاء الباقين أى أنها مكافأة للشريك الجديد.

ويعنى هذا أن هنـــاك مكافـــأة قـــدرها 45000 جنيـــه (295000 - 250000) من القدامى للشريك الجديد. ويكون قيد الانضمام الواجب إجراءه بذلك علي النحو التالي:

		من مذكورين
30000		حـــ/ رأس مال الشريك محمد
250000		حـــ/ رأس مال الشريك عادل
15000		حـــ/ رأس مال الشريك سامح
	295000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك شريف

الحالة الرابعة:

فى هذه الحالة نجد أن هناك فرق قدره 20000 جنيه بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لحصة الشريك المنفصل عادل وبالتالى يكون هذا الفـــرق هـــو بمثابة نصيب الشريك المنفصل فى الشهرة (وفقـــاً لنـــسب توزيـــع الأربـــاح والخسائر).

وبالتالى يكون إجمالى الشهرة = 20000 × (4÷1) = 80000 جنيه

ويتم إجراء قيد تسجيل الشهرة علي النحو التالي:

80000		من حـــ/ شهرة المحل
		إلي مذكورين
	40000	حـــ/ رأس مال الشريك محمد
	20000	حـــ/ رأس مال الشريك عادل
	20000	حـــ/ رأس مال الشريك سامح

وبالتالى يصبح رأس مال الشريك المنفصل(عادل) قبـــل الإنفـــصال 270000 جنيه ويتم إجراء قيد الانضمام بذلك علي النحو التالي:

270000	من حـــ/الشريك المنفصل عادل
270000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك المنضم شريف
	قيد إثبات تنازل الشريك المنفصل عن حقوقه إلي الشريك المنضم

الحالة الخامسة:

فى هذه الحالة اتفق الشركاء علي تسجيل شهرة محل للشريك المنـــضم وتم تقديرها بمبلغ 60000 جنيه وفي ضوء ذلك تكون حصة الشريك المنـــضم في الشركة تعادل حصة المنفصل + الشهرة المسجلة للمنـــضم = 250000 + 60000 = 310000 جنيه. ويتم إجراء قيد الإنضمام في هذه الحالة علي النحو التالي:

		من مذكورين
60000		حـــ/ شهرة المحل
250000		حـــ/ رأس مال الشريك عادل
	310000	إلي حـــ/ رأس مال الشريك شريف

تطبيقات الفصل الرابع

التطبيق الأول:

في أول يناير 2008 أتفق "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن علي قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 600000جنيه مقسم بينهم بنسبة 1:2:3 علي التوالي رغم أنهم يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي.

والمطلوب: استخدام المعلومات السابقة في الإجابة علي النقاط التالية:

1. إذا قام الشريك نادر بسداد 150000جنيه نقدا في بنك الشركة مقابل 20% من رأس المال والأرباح.فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها في هذه الحالة.
2. إذا قام الشريك نادر بسداد 150000جنيه للشركاء مقابل 20% من رأس المال والأرباح مع إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الاتفاق.فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها في هذه الحالة.

التطبيق الثاني:

في أول يناير 2009 أتفق "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن علي قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 300000جنيه مقسم بينهم بنسبة 5 : 3 : 2 علي التوالي رغم أنهم يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي فإذا قام الشريك نادر بسداد 54000 جنيه للشركاء مقابل 20% من رأس المال والأرباح.

المطلوب: إجراء قيود اليومية الواجبة في هذه الحالة.

التطبيق الثالث:

في نهاية ديسمبر 2009 أتفق "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن علي انفصال الشريك نور من الشركة، وقد بلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 500000جنيه مقسم بينهم بنسبة 5:2:3 علي التوالي و يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي.

فإذا علمت أن خسائر العام بلغت 120000 جنيه، وأنه تم إعادة تقدير الأصول بربح قدرة 90000 جنيه، وأن الرصيد الجاري المدين للشريك نور يبلغ 50000 جنيه، وأن الشركاء قد اتفقوا علي سداد مبلغ قدرة 83000 جنيه نقدا مع اعتبار الفرق مكافأة.

المطلوب:

1. تصوير حساب الشريك المنفصل.
2. إجراء قيود اليومية اللازمة في هذه الحالة.

التطبيق الرابع:

كمال ولؤى ومحسن شركاء منذ عدة سنوات في شركة تضامن ويبلغ رأس مال الشركاء الثلاثة 240000 جنيه، 480000 جنيه، 840000 جنيه وكانت نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم فى 30 / 12 / 2008 هي 1 : 3 : 6 علي التوالي.

في ضوء البيانات السابقة مطلوب الإجابة عن كل حالة من الحالات التالية:

الحالة الأولي:

وافق الشركاء فى 2009/1/1 على إنضمام الشريك (نادر) إلى الشركة عن طريق قيامه بتقديم 100000 جنيه نقداً وجهاز حاسب آلى قيمته السوقية العادلة 6000 جنيه للشركة. وقد إتفق الشركاء على أن يحصل الشريك نادر على

20% من أرباح الشركة مع بقاء نسب توزيع الأرباح والخسائر كما هى بين الشركاء القدامى.

<u>المطلوب:</u> إعداد قيود اليومية اللازمة فى كل حالة من الحالات المستقلة التالية:

1. يحصل الشريك نادر على حصة قدرها 9% من رأسمال الشركة.
2. يحصل الشريك نادر على حصة قدرها 23% من رأسمال الشركة.
3. أن ما يدفعه الشريك نادر للشركة يمثل مقياس صحيح لحصة فى رأسمال الشركة قدرها 12.5 % وأن الشريك نادر سيحصل فعلاً على تلك الحصة من رأس المال.
4. أن الشريك نادر قد قدم للشركة شهرة محل قدرها 7000 جنيه.

الحالة الثانية:

بافتراض أن الشريك نادر سوف ينضم للشركة عن طريق شراء حصة قدرها ربع رأس المال من الشركاء مباشرة. وقد إتفق الشركاء القدامى على بيع حصص من رؤوس أموالهم وفقاً لنسبة 1 : 2 : 4 على التوالى.

<u>المطلوب:</u> إعداد قيود اليومية فى كل حالة من الحالات المستقلة التالية:

1. يقوم الشريك نادر بسداد مبلغ قدره 24500 جنيه للشركاء.
2. إتفق الشركاء على إعادة تقييم الشركة بناءاً على أن ما يدفعه نادر (24500) يمثل القيمة السوقية لربع رأس المال. كما إتفق الشركاء على أن القيمة الدفترية للأصول الملموسة تساوى قيمتها السوقية.
3. إتفق الشركاء على إعتبار أن الشريك نادر قدم شهرة محل للشركة تقدر بمبلغ 10000 جنيه.

الحالة الثالثة:

إتفق الشركاء على قبول إنفصال الشريك كمال عن الشركة مع قيام الشركة بشراء حصة هذا الشريك.

المطلوب: تسجيل قيود اليومية اللازمة فى كل حالة من الحالات التالية:

1- سوف يقبل الشريك المنفصل كمال مقابل إنفصاله وفقاً لكل حالة من الحالات الآتية:

أ - 12000 نقداً.

ب - 5000 نقداً وورقة دفع (على الشركة) بمبلغ 16000 جنيه

جـ - 9000 نقداً .

د- 21000 نقداً مع تسجيل شهرة محل فى حدود نصيب كمال فقط

هـ - 15000 نقداً مع إعادة تقييم الشركة ككل .

2 - بإفتراض أن الشريكين لؤى ومحسن يقومان بشراء حصة كمال فى الشركة مقابل 15000 جنيه. وسوف يكون نصيب لؤى من حصة كمال الثلث أما محسن فيحصل على ثلثى حصة كمال. قم بتسجيل هذه العملية بكافة الطرق الممكنة.

التطبيق الخامس:

وليد وعبد الرحمن وعبد الله شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي، اتفقوا على انفصال الشريك عبد الله حيث بلغ رصيد رأس مال الشريك المنفصل عبد الله 600000 جنيه وحسابه الجاري مدينا بمبلغ 100000 جنيه، وكان قد قدم قرضا للشركة بمبلغ 200000 جنيه، وأن الشركة قد حققت أرباح عن العام (لم توزع بعد)500000 جنيه، وتم إعادة تقدير

الأراضي بمناسبة الانفصال واتضح أن قيمتها السوقية العادلة تقل عن قيمتها الدفترية بمبلغ 25000 جنيه.

المطلوب:

1. تحديد الرصيد المستحق للشريك المنفصل.
2. اثبات سداد مبلغ 250000 جنيه نقدا وتحرير 4 كمبيالات متساوية القيمة كل منها بمبلغ 100000 جنيه للشريك المنفصل سدادا لحقوقه.

التطبيق السادس:

اتفق "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن علي قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 1200000جنيه مقسم بينهم بنسبة 1:2:3 علي التوالي رغم أنهم يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 6 : 3 : 1 علي التوالي.

فإذا قام الشريك نادر بسداد 400000 جنيه نقدا في بنك الشركة مقابل 30% من رأس المال والأرباح.

المطلوب: إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات إنضمام الشريك نادر.

التطبيق السابع:

متولي، وعبد الغفور، وعبد الرحمن، وصالح شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر ورأس المال بينهم بالتساوي، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة علي النحو التالي:

		أولا: الأصول والحسابات المدينة
	90000	عقارات
	30000	أثاث
	140000	أجهزة ومعدات
	80000	سيارات
	30000	عملاء
	100000	نقدية
	30000	جاري الشريك صالح
500000		إجمالي الأصول
		ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة
	80000	رأس مال الشريك متولي
	80000	رأس مال الشريك عبد الغفور
	80000	رأس مال الشريك عبد الرحمن
	80000	رأس مال الشريك صالح
	45000	قرض الشريك صالح
	130000	موردين وأوراق دفع
	5000	مصاريف مستحقة
500000		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقد اتفق الشركاء في ذلك التاريخ على انفصال الشريك صالح بحيث يحصل علي مبلغ 80000 جنيه نقدا سداد لحقوقه، وذلك بعد إعادة تقدير الأصول وفقا لقيمتها السوقية العادلة علي النحو التالي:

العقارات بمبلغ 140000 جنيه، والأثاث بمبلغ 23000 جنيه، والأجهزة والمعدات بمبلغ 120000 جنيه، والسيارات بمبلغ 120000 جنيه، كما تقرر إعدام دين علي أحد العملاء بمبلغ 3000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حـ/ إعادة التقدير.
2. تصوير حـ/ الشريك المنفصل.
3. إجراء قيد سداد المستحق للمنفصل.
4. إعداد المركز المالي للشركة بعد الانفصال مباشرة.

التطبيق الثامن:

وليد وعبد الرحمن وعبد الله شركاء في شركة تضامن، ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي، اتفقوا على انفصال الشريك عبد الله حيث بلغ رصيد راس ماله 180000 جنيه وحسابه الجاري المدين 30000 جنيه وقرضه للشركة 60000 جنيه، ورصيد الأرباح المحتجزة في تاريخ الانفصال 150000 جنيه.

وقد تم إعادة تقدير الأصول بمناسبة الانفصال حيث اتضح أن هناك خسائر إعادة تقدير بمبلغ 75000 جنيه.

المطلوب:

1. تحديد الرصيد المستحق للشريك المنفصل.
2. اثبات سداد مبلغ 195000 جنيه نقدا له سدادا لحقوقه.

التطبيق التاسع:

أجب علي المطلوب في الحالات التالية:

أولا: في أول يناير 2009 أتفق "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة توصية بسيطة علي قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاثة في الشركة في ذلك التاريخ 350000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 2:1:2 علي التوالي، وهي نفس نسب توزيع الأرباح والخسائر.

فإذا قام الشريك نادر بسداد 100000جنية **للشركة** مقابل 20% من رأس المال والأرباح.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام الشريك الجديد.

ثانيا: في أول يناير 2009 أتفق "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة توصية بسيطة علي قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 500000 جنيه مقسم بينهم بنسبة ٣:4:3 علي التوالي وهي نفس نسب توزيع الأرباح والخسائر. فإذا قام الشريك نادر بسداد 200000 جنيه **للشركة** مقابل 30% من رأس المال والأرباح.

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام الشريك الجديد.

ثالثا: يقتسم الشركاء " شحاته، وعبد الله ، ومراد" الأرباح والخسائر بالتساوي، وقد اتفقوا على انفصال الشريك شحاته حيث بلغ رأس ماله 360000 جنيه ورصيد حسابه الجاري المدين 60000 جنيه وقرضه للشركة 120000 جنيه، وقد اتضح أن رصيد حـــ/ الخسائر المرحلة في تاريخ الانفصال 60000 جنيه. ووافق شحاته علي أن يحصل علي مبلغ 380000 جنيه عند الانفصال.

المطلوب: تحديد الرصيد المستحق المنفصل واثبات السداد النقدي المتفق عليه.

رابعا: في أول يناير 2009 أتفق "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة توصية بسيطة علي قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاثة في الشركة في ذلك التاريخ 450000 جنيه مقسم بينهم بالتساوي بينما نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم كانت 5 : 3 : 2 علي التوالي. **فإذا** قام الشريك نادر بسداد 150000 جنيه **للشركة** مقابل 20% من رأس المال والأرباح مع إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الاتفاق.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام الشريك الجديد.

الفصل الخامس

إنقضاء شركات الأشخاص

التصفية والاندماج

تنقضى شركة الأشخاص بغض النظر عن كونها شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة عندما ينتفي الغرض من تكوين الشركة بإرادة وقرار واتفاق الشركاء أو عندما يتم إجبارها علي ذلك كنتيجة لحدوث أسباب تجعل من عملية إستمرار الشركة بعد ذلك أمر مشكوك فيه، ويقصد بإنقضاء الشركة محاسبيا إنتفاء الشخصية المعنوية الاعتبارية الخاصة بالشركة.

ويتحقق إنقضاء الشركة إما من خلال تصفية أعمالها وبيع كافة أصولها وموجوداتها سواء دفعة واحدة أو تدريجيا. وقد يتحقق إنقضاء الشركة أيضا من خلال إندماجها فى شركة أخري وانتقال أصولها والتزاماتها –صافي أصولها– إلي تلك الشركة الأخري المندمج فيها سواء كانت شركة أشخاص مماثلة أو كانت شركة مساهمة.

وسوف نبدأ مناقشتنا في موضوع إنقضاء الشركة بمناقشة موضوع التصفية، والتعرف علي عملية وإجراءات تصفية شركات الأشخاص سواء كانت تصفية فورية أو تدريجية علي أن ننهي الدراسة في هذا الفصل بمناقشة موضوع إندماج شركة الأشخاص سواء تم هذا الاندماج في شركات أشخاص أخري أو تم في إحدي شركات المساهمة.

وفي ضوء ذلك فإننا نتناول خلال هذا الفصل الأسس النظرية والتطبيقات العملية المتعلقة بشكل محدد بمعالجة كل من:

- تصفية شركات الأشخاص.
- إندماج شركات الأشخاص.

وقد ذكرنا أن إنقضاء الشركة يقصد به إنتهاء الشخصية المعنوية المستقلة للشركة وتلاشيها من الوجود لأى سبب من الأسباب، وسواء تم ذلك بإرادة واتفاق الشركاء أو دون إرادتهم إذا كانت الشركة معسرة مما قد يدفع

دائنى الشركة نحو إقامة دعاوي قضائية للمطالبة بحقوقهم، وقد يترتب علي ذلك أن يتم الوفاء بتلك الالتزامات والديون عن طريق إشهار إفلاس الشركة بحكم قضائي يوجب تصفية الشركة وبيع كافة ممتلكاتها وأصولها لسداد ديونها والتزاماتها.

وأياً كان السبب وراء عملية التصفية فإن الإجراءات التي ينبغي إتباعها لن تختلف كثيراً إلا أننا يجب أن نوضح في جميع الأحوال علي أنه ليس من حق أي من الشركاء أن يحصل علي أي مبالغ أو حقوق لهم لدي الشركة أو حتي أي جزء منها إلا بعد سداد كافة إلتزامات الشركة.

وفي ضوء ذلك يقصد بتصفية الشركة أن يتم تحويل كافة الأصول إلى نقدية عن طريق البيع أو التحصيل من العملاء مثلاً ثم يتبع ذلك القيام بسداد كافة إلتزامات وديون الشركة تجاه الغير، وأخيراً توزيع النقدية المتبقية إن وجدت علي الشركاء وفقا لأرصدة حقوق كل منهم بعد إنتهاء إجراءات التصفية وسداد الالتزامات.

وتتم عملية التصفية عادة من خلال تعيين شخص مسئول عن إجراءات التصفية يسمي المصفى، وقد يتم تعين هذا المصفي بحكم قضائي في حالة إشهار الإفلاس فيطلق عليه المصفي القضائي، وقد يتم تعينه بالاتفاق بين الشركاء، وقد يفوض الشركاء في شركة الأشخاص أحدهم للقيام بعملية وإجراءات التصفية سواء قام بتلك الإجراءات بمقابل اتعاب محددة أو بدون.

وفي جميع الأحوال ينبغي أن يكون المصفي من ذوي الخبرة في هذا المجال، وأن يتولي كل العمليات المتعلقة بتصفية الشركة وأن يبذل العناية الواجبة لتفادى الخسائر الناتجة عن التصفية بقدر الإمكان، وأن يقوم ببيع أصول وممتلكات الشركة فى الوقت المناسب وبأفضل الشروط والأسعار

لتفادى تحقيق خسائر كبيرة عند البيع، ويتولى المصفى أيضا مهمة سداد الالتزامات وأخيراً توزيع النقدية المتبقية على الشركاء وفقا لأرصدة حقوقهم.

ويترتب علي عملية وإجراءات التصفية بخلاف ما يحصل عليه المصفى من أتعاب أن يستلزم الأمر إنفاق بعض المصروفات الخاصة بالتصفية مثل مصروفات الدعاية وعمولات البيع وغيرها، وينبغي في جميع الحالات أن يبدأ المصفي بسداد كل من مصاريف التصفية وأتعاب المصفي من حصيلة بيع الأصول قبل أن يقوم باستخدام هذه الحصيلة في سداد الديون والالتزامات الأخري بغض النظر عن أولويتها.

ويتعين على المصفى بعد ذلك أن يقوم بسداد إلتزامات الشركة للغير بعد قيامه ببيع الأصول وذلك وفقاً لأولويات محددة حيث يلتزم المصفى فى توزيع حصيلة التصفية على الدائنين والشركاء بالقواعد القانونية المحددة لأولوليات التوزيع وفقاً للقانون المصري.

وتجدر الإشارة إلي أن نقطة البداية الصحيحة والضرورية في معالجة عملية تصفية الشركات سواء كانت شركات أشخاص أو أموال إنما تتمثل في ضرورة التحقق من وجود ميزانية عمومية-قائمة مركز مالي- متوازنة في تاريخ التصفية أهم مكوناتها تتمثل في:

- في جانب الأصول نجد كل من الأصول بخلاف النقدية والنقدية.
- في جانب الخصوم نجد كل من الالتزامات وحقوق الشركاء.

ويمكن أن نعرض لها بصورة مختصرة علي النحو التالي:

الميزانية العمومية في تاريخ التصفية

xx	النقدية	xx	الالتزامات
xx	الأصول الأخري	xx	حقوق الشركاء
xxxx	مجموع الجانب المدين	xxxx	مجموع الجانب الدائن

وبعد التحقق من وجود قائمة مركز مالي متوازنة في تاريخ التصفية تبدأ إجراءات عملية التصفية ببيع مختلف أصول الشركة الأخري- بخلاف النقدية- سواء مرة واحدة لكافة الأصول أو على دفعات كل دفعة تمثل مجموعة متماثلة من الأصول-.

وبطبيعة الحال قد يتم بيع الأصول الأخري بربح فيضاف الربح إلى حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، وقد يتم بيع الأصول الأخري بخسارة فيتحمل الشركاء تلك الخسائر وتخصم من حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم.

وينبغي علي القارئ في هذه النقطة أن يدرك:

- أن الربح النهائي الناتج من عملية التصفية يتمثل في الفرق بين ربح بيع الأصول الأخري وبين مبلغ مصاريف التصفية وأتعاب المصفي.
- أن الخسارة النهائية الناتجة من عملية التصفية تتمثل في مجموع كل من خسائر بيع الأصول الأخري ومبلغ مصاريف التصفية وأتعاب المصفي.
- أن ثمن بيع أي أصل يمكن تحديده بإضافة صافي القيمة الدفترية لهذا الأصل إلي الربح الناتج والمحقق من بيع نفس الأصل.
- أن ثمن بيع أي أصل يمكن تحديده بخصم الخسارة الناتجة من بيع هذا الأصل من صافي القيمة الدفترية لنفس الأصل.

وبعد بيع كافة الأصول الأخري للشركة في حالة التصفية الفورية يبدأ المصفي القضائي في سداد كافة الالتزامات وفقا للترتيب التالي الذي يعكس أولويات السداد في القانون التجاري:

1. مصاريف التصفية وأتعاب المصفى.
2. المصاريف القضائية والضرائب المستحقة.
3. الأجور والمرتبات المستحقة للعاملين في حدود ستة شهور، وما زاد عن ذلك يضاف إلي **الديون العادية**، ويسري عليه ما يسري عليها.
4. الإيجار المستحق عن عامين، وما زاد عن ذلك يضاف إلى **الديون العادية**، ويسري عليه ما يسري عليها.
5. قرض برهن-بضمان- أحد الأصول، وله معالجة خاصة حيث له أولوية سداد في حدود ثمن بيع الأصل المرهون:
   - فإذا تم بيع الأصل المرهون بمبلغ أكبر من أو يساوى قيمة القرض برهن وفوائده فيتم سداد كل قيمة القرض برهن وفوائده.
   - أما إذا تم بيع الأصل المرهون بمبلغ أقل من قيمة القرض برهن فيتم سداد جزء من القرض برهن في حدود ثمن بيع الأصل المرهون وباقي قيمة القرض برهن(الجزء غير المسدد) فيعتبر من **الديون العادية** ويضاف إليها ويسري عليه ما يسري على الديون العادية.
6. **الديون العادية**، وهى الديون المستحقة لدائنى الشركة دون دائنى الشركاء في شركة الأشخاص كما يمكن في هذه الحالة لدائنى الشركة الرجوع على الممتلكات الشخصية للشركاء المتضامنين لإستيفاء باقي ديونهم إذا لم تكف أموال الشركاء لذلك.

7. حقوق الشركاء، وهى تمثل ما يتبقى بعد سداد البنود السابقة، وتوزع عليهم طبقاً لرصيد كل منهم من حقوق فى الشركة بعد تعديلها بأنصبتهم فى أرباح وخسائر التصفية.

ولأغراض التبسيط يمكن أن نميز في بعض الحالات بين الترتيب والأولويات علي النحو التالي:

1) مصاريف التصفية وأتعاب المصفى.
2) الديون الممتازة.
3) الديون العادية.
4) حقوق الشركاء.

ونود أن يدرك القارئ أن الغرض الأساسي من وضع الأولويات السابقة إنما يتمثل في حماية حقوق دائنى الشركة الغرباء بكافة أنواعهم-حقوق الغير في أصول وممتلكات الشركة-، وكذلك للمحافظة على حقوق الشركاء، وفي ضوء ذلك فإنه لا ينبغي علي المصفى أن يقوم بتوزيع أية مبالغ نقدية على الشركاء. كما أنه لا ينبغي علي المصفي أن يوافق علي حصول أي شريك من الشركاء علي أحد أصول الشركة قبل أن يقوم أولاً بسداد كافة الإلتزامات للغير أو أن يقوم هذا الشريك بسداد القيمة السوقية العادلة المتفق عليها لهذا الأصل نقدا.

وكذلك ينبغي علي المصفي في هذا المجال أن يأخذ فى الإعتبار أي خسائر محتملة قد تحدث عند بيع أي جزء من الأصول غير المباعة خاصة عندما تستغرق إجراءات عملية التصفية وبيع الأصول فترة زمنية طويلة نسبياً وتتوافر نقدية يمكن توزيعها بين الشركاء بعد سداد كافة الالتزامات، وتظهر هذه الحالة عند معالجة التصفية التدريجية، وسوف نعرض لها في حينها.

وفي ضوء ذلك فإن المشاكل المحاسبية المتعلقة بالتصفية تدور أساسا حول تحديد حقوق الشركاء بصورة صحيحة حيث يتم قياس الربح أو الخسارة الناتجة عن عمليات بيع الأصول وتوزيعها مباشرة بين الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم. والهدف من وراء ذلك هو ألا يقوم المصفى بتوزيع نقدية أكثر مما يجب على الشركاء مما يؤدى إلى عجز في سداد مستحقات أخرى على الشركة. وعلى هذا الأساس فإن هناك قاعدتين رئيسيتين يجب أن يتبعها المصفى عند قيامه بتصفية شركة الأشخاص وهما:

1 - عدم سداد أية مبالغ لأى شريك من الشركاء إلا بعد سداد كافة إلتزامات الشركة للغير.

2 - عدم سداد أية مبالغ لأى شريك من الشركاء إلا بعد توزيع كل الأرباح والخسائر الناتجة عن عمليات التصفية على الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم ، مالم يتفق الشركاء على خلاف ذلك فى عقد الشركة.

وعلى هذا الأساس يقوم المصفى أولاً ببيع كافة أصول الأخري للشركة وتحصيل حقوقها لدى الغير مع تحديد الأرباح والخسائر المترتبة على هذا البيع حيث يتم توزيعه بنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء. كذلك يقوم المصفى بتحميل حسابات رؤوس أموال الشركاء بأنصبتهم من مصروفات التصفية وأتعابه الشخصية وذلك أيضاً وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر.

كما يقوم المصفي بإقفال كافة الحسابات الخاصة بالشركاء فى حساب رأس مال الشركاء مثل حساب جارى الشركاء أو مسحوبات الشركاء مع توزيع أية أرباح أو خسائر لم يسبق توزيعها عن نشاط الشركة قبل بدء إجراءات عملية التصفية.

أما بالنسبة لحسابات القروض الدائنة المستحقة للشركاء المتـضامنين فإنه من الممكن أن يقوم بإقفالها أيضاً فى حساب رأس مال الـشريك لتحديـد حقوق الشريك قبل الشركة إلا أنه قد جرت العادة على عـدم إقفـال حـساب القرض فى حساب رأس مال الشريك لأن القرض له أولويه فى الـسداد عـن رؤوس الأموال وتعتبر هذه نقطة هامة خاصة في حالـة إذا كـان الـشريك المتضامن معسرا (إلتزاماته الشخصية تزيد عن أصوله الشخـصية) حيـث يحق لدائنى الشريك المتضامن المعسر بصفة شخصية أن يطالبوا بحقهم فـى قرض الشريك الدائن للشركة مثل دائنى الشركة تماماً.

ولذا فإننا يمكن أن نتبع أسلوب عدم إقفال القرض الدائن للشريك فـى حساب رأس ماله على أن يستخدم كل أو جزء من رصيد هذا الحساب لـسداد الرصيد المدين الذى قد يظهر فى حساب رأس مال الـشريك نتيجـة تحملـه بخسائر ومصروفات التصفية.

أما إذا كان قرض الشريك مدين (من الشركة إلى الشريك) فإن الشريك عليه أن يقوم بسداده أولاً أما إذا لم يستطع فإن هـذا القـرض يقتطـع مـن مستحقات وحقوق الشريك لدى الشركة.

وفي جميع الأحوال ينبغي أن نميز بين الشريك المتضامن الذي يعتبر قانونا كالتاجر الفرد ويكون مسئولا تماما عن كافة ديـون وخـسائر الـشركة ويمكن لدائني الشركة الرجوع إليه في حالة إعسار الشركة متي كان موسـرا، وبين الشريك الموصي الذي يعتبر قانونا مسئولا عن خسائر الشركة في حدود حصته فقط في رأس المال، وسوف نخصص جانب من أمثلـة هـذا الفـصل لمناقشة موضوع التصفية في شركات التوصـية البـسيطة حيـث الـشريك الموصي.

وأخيراً فإننا، وفي ضوء ما تقدم، ينبغي أن نفرق بين نوعين من التصفية وفقاً للمدة التى تستغرقها عملية التصفية. فإذا تم إجراء عملية التصفية فى فترة زمنية وجيزة فإنها تسمي بالتصفية الفورية.

ووفقا للتصفية الفورية يقوم المصفي ببيع جميع الأصول الأخري للشركة وتحصيل النقدية المترتبة علي عملية البيع ثم يقوم بسداد كافة الالتزامات وفقا لأولوياتها القانونية ممتازة ثم عادية وفقا لما يتوافر لديه من نقدية علي أن يتبع ذلك بسداد حقوق الشركاء.

وهناك نوع آخر من التصفية يستغرق عادة زمناً أطول قد يستمر في بعض الأحيان عدة سنوات، وذلك بهدف تخفيض الخسائر التي يمكن أن تنجم عن عملية التصفية إلى أدنى حد ممكن.

ولتحقيق ذلك يقوم المصفي ببيع الأصول فى الأوقات التي يراها مناسبة وقد تكون على فترات متباعدة. ويمكن في هذه الحالة وقبل بيع باقي الأصول أن يقوم أثناء عملية التصفية بتوزيع نقدية على الشركاء كجزء من حقوقهم في الشركة وفقا لما يتوافر من نقدية لحظة التوزيع بشرط أن يكون المصفي قد قام بسداد كافة التزامات الشركة. ويسمى هذا النوع من التصفية باسم التصفية التدريجية.

ولذلك ستكون خطة المناقشة فى هذا الفصل علي النحو التالي:

- المعالجة المحاسبية في حالة التصفية الفورية.
- المعالجة المحاسبية في حالة التصفية التدريجية.
- المعالجة المحاسبية في حالة الاندماج.

ونعرض لتلك المعالجات خلال نقاط هذا الفصل علي النحو التالي.

المعالجة المحاسبية في حالة التصفية الفورية

في ضوء ما تقدم، نلاحظ أنه فى ظل التصفية الفورية يتم بيع الأصول وتحصيل حقوق الشركة خلال فترة زمنية محدودة أو من خلال مزاد علني كما هو الحال عند إشهار الإفلاس بحكم محكمة ثم يلي ذلك مرحلة سداد الإلتزامات للغير وأخيراً مرحلة سداد حقوق الشركاء.

والصفة الرئيسية للتصفية الفورية أنه لا يتم سداد أية مبالغ للشركاء إلا بعد بيع كل أصول الشركة وتحصيل كافة حقوقها لدي الغير، وبالطبع بعد سداد كافة الالتزامات للغير.

وباستعراض مجموعة الحالات والظروف المتوقعة التي يمكن أن نجدها عند القيام بإجراءات عملية التصفية الفورية في شركات الأشخاص يمكن أن نفرق بين الحالات والمواقف التالية:

- حالة التصفية بربح.
- حالة التصفية بخسارة محدودة لا تزيد عن أرصدة حقوق الشركاء.
- حالة التصفية بخسارة تزيد عن أرصدة أحد أو بعض حقوق الشركاء الموسرين.
- حالة التصفية بخسارة تزيد عن أرصدة أحد أو بعض حقوق الشركاء المعسرين.
- حالة إعسار الشركة ويسر شريك أو أكثر.
- حالة إعسار الشركة وإعسار كل الشركاء.
- حالة تصفية فورية في شركة توصية بسيطة.

ونتناول تلك الحالات من خلال مجموعة الأمثلة والتطبيقات التالية.

مثال رقم(1): التصفية بأرباح

قرر الشركاء "نور، ونادر، وليد" والذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 تصفية شركة التضامن القائمة بينهم عن طريق بيع كافة أصول الشركة وسداد كافة الالتزامات ثم توزيع النقدية المتاحة بينهم، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة فى تاريخ التصفية علي النحو التالي:

أولا: الأصول		
النقدية	10000	
الأصول الأخري بخلاف النقدية	220000	
إجمالي الأصول		230000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك نور	30000	
رأس مال الشريك نادر	40000	
رأس مال الشريك وليد	50000	
التزامات متنوعة	110000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		230000

فإذا علمت أن:

- تم بيع كافة الأصول الأخرى مقابل 300000 جنيه نقدا وقد بلغت مصاريف التصفية واتعاب المصفي 10000 جنيه.
- تم سداد كافة الالتزامات كما تم تم سداد حقوق الشركاء.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية.
2. إجراء قيود اليومية اللازمة.
3. تصوير حسابات التصفية.

إجابة مثال رقم(1):

إعداد قائمة التصفية الفورية

تبدأ قائمة التصفية بأرصدة الحسابات المدرجة بآخر ميزانية عمومية أعدت فى تاريخ التصفية(الأرصدة قبل التصفية) مباشرة. وتعكس أرصدة رأس المال في هذه الحالة حقوق الشركاء فى تاريخ التصفية.

ويتضح من البيانات المتاحة أنه تم بيع الأصول الأخري بربح 80000 جنيه يمثل الفرق بين ثمن البيع 300000 جنيه وبين القيمة الدفترية الصافية للأصول الأخري 220000 جنيه، ويتم توزيع هذا الربح بين الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم وهي 4 : 3 : 3 ويكون نصيب نور = 80000 × 40% = 32000 جنيه، ونصيب نادر = 80000 × 30% = 24000 جنيه، ومثله وليد.

ثم يتم سداد مصاريف التصفية 10000 جنيه، وتعتبر كخسارة بالنسبة للشركاء ويتحملها كل منهم بنسب توزيع الأرباح والخسائر حيث يتحمل نور = 10000 × 40% = 4000 جنيه، ويتحمل نادر = 10000 × 30% = 3000 جنيه، ومثله وليد.

ثم يتم بعد ذلك سداد الالتزامات، وأخيراً يتم سداد النقدية المتاحة بعد ذلك للشركاء حسب أرصدة حقوق كل منهم في هذه اللحظة. وتظهر قائمة التصفية في هذه الحالة بذلك كما يلي:

قائمة التصفية(القيم بآلاف الجنيهات)

بيان	الأصول		الخصوم			
	النقدية	أصول أخرى	الالتزامات	حقوق الشركاء		
				نور	نادر	وليد
نسب توزيع (أ. خ)				%40	%30	%30
رصيد قبل التصفية	10	220	110	30	40	50
(1) بيع الأصول	300	(220)		32	24	24
رصيد	310	صفر	110	62	64	74
(2) سداد مصاريف التصفية	(10)			(4)	(3)	(3)
رصيد	300	صفر	110	58	61	71
(3) سداد الالتزامات	(110)		(110)			
رصيد	190	صفر	صفر	58	61	71
(4) سداد حقوق الشركاء	(190)			(58)	(61)	(71)
رصيد	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

ونلاحظ أنه كان لمصاريف التصفية وأتعاب المصفى وتبلغ 10000 جنيه أولوية فى السداد قبل كافة الالتزامات الأخرى، ويمكن تسجيلها محاسبيا عادة علي خطوتين في الأولى يتم إثبات سدادها بجعل حساب مصروفات التصفية مديناً وحساب النقدية دائناً، وفي الخطوة الثانية يتم إقفالها بإعتبارها خسارة ناشئة عن عملية التصفية، وبالتالي يتم جعل حسابات حقوق الشركاء مدينة وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر وحساب مصاريف التصفية دائناً.

أما فى قائمة التصفية فإن مصاريف وأتعاب التصفية يتم معالجتها مباشرة كتخفيض فى رصيد النقدية، وكتخفيض فى حقوق الشركاء وهو التأثير النهائى لتلك المصاريف.

ويوجد أسلوب آخر لمعالجة مصاريف التصفية حيث يتم تحميلها علي حساب التصفية كجزء من خسائر التصفية في حالة إستخدام حساب التصفية كحساب مجمع لأرباح وخسائر التصفية حيث يجعل حساب التصفية مديناً وحساب مصروفات وأتعاب المصفى دائنا ثم تتم عملية السداد بعد ذلك ويجعل حساب مصروفات وأتعاب المصفى مديناً وحساب النقدية دائناً. وبالطبع فلن يختلف الأثر النهائى.

وقد يري البعض أنه لكي يكون رصيد حساب التصفية ممثلاً فقط للأرباح أو الخسائر الناشئة عن بيع الأصول وتحصيل الحقوق فإنه في هذه الحالة يفضل اتباع الأسلوب الأول لتسجيل مصاريف وأتعاب المصفى وبالتالي لا تظهر مصاريف التصفية كجزء من حساب التصفية.

وفيما يتعلق بتسجيل العمليات المالية السابقة فى سجلات الشركة فإن هناك أكثر من طريقة يمكن إتباعها منها:

- **طريقة التسجيل المباشر**
- **طريقة توسيط حساب التصفية كحساب متاجرة.**
- **طريقة توسيط حساب التصفية كحساب أرباح وخسائر.**

ونعرض لكيفية إجراء المعالجة المحاسبية وفقا لتلك الطرق علي النحو التالي:

طريقة التسجيل المباشر

وفقا لهذه الطريقة يتم التسجيل المحاسبي دون إستخدام أي حسابات وسيطة حيث يتم بيع الأصول وتوزيع أرباح أو خسائر البيع مباشرة على حسابات حقوق الشركاء ثم يتبعها عملية سداد مصاريف التصفية وسداد الالتزامات بكافة أنواعها وأخيراً حقوق الشركاء. وبالتطبيق على المثال الحالي، فإن قيود اليومية اللازم إعدادها تكون على النحو التالى:

300000		من حـــ/ النقدية
		إلي مذكورين
	220000	حـــ/ الأصول الأخري بخلاف النقدية
	32000	حـــ/ حقوق الشريك نور(80000×4÷10)
	24000	حـــ/ حقوق الشريك نادر(80000×3÷10)
	24000	حـــ/ حقوق الشريك وليد(80000×3÷10)
		قيد إثبات بيع الأصول وتوزيع الربح بين الشركاء بنسب أ.خ
		من مذكورين
4000		حـــ/ حقوق الشريك نور(10000×4÷10)
3000		حـــ/ حقوق الشريك نادر(10000×3÷10)
3000		حـــ/ حقوق الشريك وليد(10000×3÷10)
	10000	إلي حـــ/ النقدية
		قيد إثبات سداد مصاريف التصفية وتحميلها علي الشركاء بنسب أ.خ
110000		من حـــ/ الالتزامات
	10000	إلي حـــ/ النقدية
		قيد إثبات سداد الالتزامات
		من مذكورين
58000		حـــ/ حقوق الشريك نور
61000		حـــ/ حقوق الشريك نادر
71000		حـــ/ حقوق الشريك وليد
	190000	إلي حـــ/ النقدية
		قيد إثبات سداد باقي حقوق الشركاء حسب الأرصدة

طريقة حساب التصفية كحساب متاجرة

وفقا لهذه الطريقة يتم توسيط حساب التصفية كحساب متاجرة في الأصول، وفى هذه الحالة يتم إقفال حسابات الأصول بخلاف النقدية في حساب التصفية بما في ذلك الحسابات المقابلة مثل مخصص الديون المشكوك فيها أو مجمعات إهلاك الأصول الثابتة ثم يجعل حساب التصفية دائن بقيمة بيع وتحصيل كل الأصول. كما يجعل مدينا بمصاريف التصفية، وبالتالى يكون الرصيد المتبقى فى حساب التصفية ممثلاً لأرباح أو خسائر التصفية والذى يتم توزيعه بنسب الأرباح والخسائر بين الشركاء. وبالتطبيق على المثال الحالي، تكون المعالجة المحاسبية وقيود اليومية على النحو التالى:

220000		من حـــ/ التصفية
	220000	إلي حـــ/ الأصول الأخري بخلاف النقدية
		قيد إقفال الأصول في حساب التصفية
300000		من حـــ/ النقدية
	300000	إلي حـــ/ التصفية
		قيد إقفال ثمن بيع الأصول في حساب التصفية
10000		من حـــ/ مصاريف التصفية
	10000	إلي حـــ/ النقدية
		قيد إثبات سداد مصاريف التصفية
10000		من حـــ/ التصفية
	10000	إلي حـــ/ مصاريف التصفية
		قيد إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية

مدين	دائن	البيان
70000		من حـــ/ التصفية
		إلي مذكورين
	28000	حـــ/ حقوق الشريك نور(70000×4÷10)
	21000	حـــ/ حقوق الشريك نادر(70000×3÷10)
	21000	حـــ/ حقوق الشريك وليد(70000×3÷10)
		قيد إقفال حساب التصفية وتوزيع ربح التصفية بين الشركاء بنسب أ.خ
110000		من حـــ/ الالتزامات
	10000	إلي حـــ/ النقدية
		قيد إثبات سداد الالتزامات
		من مذكورين
58000		حـــ/ حقوق الشريك نور
61000		حـــ/ حقوق الشريك نادر
71000		حـــ/ حقوق الشريك وليد
	190000	إلي حـــ/ النقدية
		قيد إثبات سداد باقي حقوق الشركاء حسب الأرصدة

وفي ضوء ذلك يمكن تصوير كل من:

- حساب التصفية(كحساب متاجرة).
- حساب النقدية.
- حساب حقوق الشركاء.

وذلك من منطلق أن تلك الحسابات تعتبر من أهم الحسابات التي تعكس عمليات وإجراءات التصفية، ونعرض لها علي النحو التالي:

حـ / التصفية(متاجرة)

10000	إلي حـ/ م. التصفية	300000	من حـ/ النقدية
220000	إلى حـ/ الأصول الأخري		(ثمن بيع الأصول)
70000	إلى مذكورين(ربح التصفية)		
	28000 حـ/ حقوق نور		
	21000 حـ/ حقوق نادر		
	21000حـ/ حقوق وليد		
300000		300000	

حـ / النقدية

10000	رصيد قبل التصفية	10000	من حـ/ م. التصفية
300000	إلي حـ/ التصفية	110000	من حـ/ الالتزامات
		190000	من مذكورين(حقوق الشركاء)
			58000 حـ/ حقوق نور
			61000 حـ/ حقوق نادر
			71000حـ/ حقوق وليد
310000		310000	

حـ/ حقوق الشركاء(القيم بآلاف الجنيهات)

نور	نادر	وليد		نور	نادر	وليد	
				30	40	50	رصيد رأس المال
58	61	71	إلى حـ/ النقدية	28	21	21	من حـ/ التصفية
58	61	71		58	61	71	

طريقة حساب التصفية كحساب أرباح وخسائر

وفقا لهذه الطريقة يتم توسيط حساب التصفية كحساب أرباح وخسائر يتم فيه تسجيل أرباح وخسائر بيع كل أصل من الأصول، وفى هذه الحالة يجعل حساب التصفية مدينا بكل من خسائر بيع الأصول ومصاريف التصفية. كما يجعل حساب التصفية دائنا بأرباح بيع الأصول ثم يقفل الرصيد النهائى ربح أو خسارة فى حسابات حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم وهي 4 : 3 : 3 علي التوالي.

ولكي نوضح كيفية تطبيق هذه الطريقة في تسجيل عملية التصفية فإننا ينبغي أن نتعامل مع كل أصل من أصول الشركة فى هذه الحالة علي حدة وليس كمجموعة واحدة، ولذلك سوف نفترض أن إجمالى الأصول الأخري بخلاف النقدية فى المثال السابق وقدره 220000 ينقسم إلى:

البيان		
أصول ثابتة	180000	
– مجمع إهلاك أصول ثابتة	60000	
= صافى الأصول الثابتة		120000
مخزون		60000
العملاء	45000	
– مخصص ديون مشكوك فيها	5000	
= صافى العملاء		40000
إجمالى الأصول بخلاف النقدية		220000

ونفترض في نفس الوقت أن النقدية المحصلة عن بيع تلك الأصول وتحصيل أرصدة العملاء كانت على النحو التالى:

ثمن بيع الأصول الثابتة	215000
ثمن بيع المخزون	50000
محصل من العملاء	35000
إجمالي المتحصلات من التصفية	300000

وبمقارنة صافي القيمة الدفترية لكل أصل مع حصيلة التصرف فيه نحصل علي الفروق التالية سواء ربح أو خسارة:

الأصل	ثمن البيع	القيمة الدفترية	الفرق(أ. خ)
الأصول الثابتة	215000	120000	95000 ربح
بيع المخزون	50000	60000	10000 خسارة
العملاء	35000	40000	5000 خسارة
إجمالي	300000	220000	80000 ربح

وبالتطبيق على المثال الحالي بعد إدخال تلك التفاصيل، تكون المعالجة المحاسبية وقيود اليومية على النحو التالى:

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
215000		حـ/ النقدية
60000		حـ/ مجمع إهلاك الأصول الثابتة
		إلى مذكورين
	180000	حـ/ الأصول الثابتة
	95000	حـ/ التصفية(متمم أرباح)
		اثبات بيع الأصول الثابتة وإقفال مجمع الاهلاك
		من مذكورين
50000		حـ/ النقدية
10000		حـ/ التصفية(متمم خسائر)
	60000	إلى حـ/ المخزون
		اثبات بيع الأصول المخزون

	من مذكورين
35000	حـــ/ النقدية
5000	حـــ / مخصص ديون مشكوك فيها
5000	حـــ/ التصفية(متمم خسائر)
	45000 إلى حـــ/ العملاء
	اثبات التحصيل من العملاء وإقفال مخصص د. مشكوك فيها
10000	من حـــ/ مصاريف التصفية
	10000 إلي حـــ/ النقدية
	إثبات سداد مصاريف التصفية
10000	من حـــ/ التصفية
	10000 إلي حـــ/ مصاريف التصفية
	إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية
70000	من حـــ/ التصفية
	إلي مذكورين
	28000 حـــ/ حقوق الشريك نور(70000×4÷10)
	21000 حـــ/ حقوق الشريك نادر(70000×3÷10)
	21000 حـــ/ حقوق الشريك وليد(70000×3÷10)
	قيد إقفال حساب التصفية وتوزيع ربح التصفية بين الشركاء بنسب أ.خ
110000	من حـــ/ الالتزامات
	110000 إلي حـــ/ النقدية
	قيد إثبات سداد الالتزامات

		من مذكورين
58000		حـــ/ حقوق الشريك نور
61000		حـــ/ حقوق الشريك نادر
71000		حـــ/ حقوق الشريك وليد
	190000	إلي حـــ/ النقدية
		قيد إثبات سداد باقي حقوق الشركاء حسب الأرصدة

وفي ضوء ذلك يمكن تصوير الحسابات علي النحو التالي:

حـــ / التصفية(أ.خ)

10000	إلي حـــ/ م. التصفية	95000	من مذكورين(أرباح بيع أصول ثابتة)
10000	إلى حـــ/ المخزون (خسائر)		
5000	إلى حـــ/ العملاء (خسائر)		
70000	إلى مذكورين(ربح التصفية)		
	28000 حـــ/ حقوق نور		
	21000 حـــ/ حقوق نادر		
	21000حـــ/ حقوق وليد		
95000		95000	

حـــ / النقدية

10000	رصيد قبل التصفية	10000	من حـــ/ م. التصفية
215000	إلي مذكورين(أ.ث)	110000	من حـــ/ الالتزامات
50000	إلي مذكورين(مخزون)	190000	من مذكورين(حقوق الشركاء)
35000	إلي مذكورين(عملاء)		58000 حـــ/ حقوق نور
			61000 حـــ/ جقوق نادر
			71000حـــ/ حقوق وليد
310000		310000	

حـ/ حقوق الشركاء(القيم بآلاف الجنيهات)

نور	نادر	وليد	البيان	نور	نادر	وليد	البيان
.				30	40	50	رصيد رأس المال
58	61	71	إلى حـ/ النقدية	28	21	21	من حـ/ التصفية
58	61	71		58	61	71	

مثال رقم(2): التصفية بخسائر محدودة

نفترض نفس بيانات المثال السابق مع تغيير مبلغ بيع الأصول ليكون 150000 جنيه بدلا من 300000، ونفترض أن هناك مصاريف تصفية وأتعاب للمصفى قدرها 3000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية.
2. إجراء قيود اليومية.
3. تصوير ما يلزم من حسابات لإثبات عملية التصفية.

إجابة مثال رقم(2):

نلاحظ في هذه الحالة أن الخسائر الناتجة عن البيع وقدرها 70000 جنيه(220000 – 150000) يتم توزيعها علي حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر 40% : 30% : 30% ولا تحول أى من أرصدة حقوق الشركاء إلى رصيد مدين وبالتالى فإن هذا يعنى أن هناك نقدية كافية لسداد الالتزامات وكذلك أرصدة حقوق الشركاء الدائنة.

كما نلاحظ أن مصاريف وأتعاب المصفى قد سجلت فى قائمة التصفية عن طريق تخفيض النقدية وكذلك تخفيض حقوق الشركاء، وبذلك تظهر قائمة التصفية كما يلي:

قائمة التصفية(القيم بآلاف الجنيهات)

بيان	الأصول		الخصوم			
	النقدية	أصول أخرى	الالتزامات	حقوق الشركاء		
				نور	نادر	وليد
نسب توزيع (أ. خ)				%40	%30	%30
رصيد قبل التصفية	10	220	110	30	40	50
بيع الأصول	150	(220)		(28)	(21)	(21)
رصيد	160	صفر	110	2	19	29
سداد مصاريف التصفية	(3)			(1.2)	(0.9)	(0.9)
سداد الالتزامات	(110)		(110)			
رصيد	47	صفر	صفر	0.8	18.1	28.1
سداد حقوق الشركاء	(47)			(0.8)	(18.1)	(28.1)
رصيد	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

ويتم إعداد قيود اليومية في هذه الحالة، وبإفتراض توسيط حساب التصفية كحساب متاجرة على النحو التالي:

220000		من حـ/ التصفية
	220000	إلى حـ/ الأصول المختلفة
		إقفال حسابات الأصول المختلفة في حساب التصفية
150000		من حـ/ النقدية
	150000	إلى حـ/ التصفية
		اثبات تحصيل ثمن بيع الأصول في حساب التصفية
		من مذكورين
28000		حـ/ حقوق الشريك نور 4
21000		حـ/ حقوق الشريك نادر 3
21000		حـ/ حقوق الشريك وليد 3
	70000	إلى حـ/ التصفية
		إقفال رصيد حساب التصفية(خسائر بيع الأصول موزعة بالنسب)

3000		من حـــ/ مصاريف وأتعاب المصفى
	3000	إلى حـــ/ النقدية
		إثبات سداد مصاريف وأتعاب التصفية
110000		من حـــ/ الالتزامات
	110000	إلى حـــ/ النقدية
		إثبات سداد الالتزامات
		من مذكورين
1200		حـــ/ حقوق الشريك نور 4
900		حـــ/ حقوق الشريك نادر 3
900		حـــ/ حقوق الشريك وليد 3
	3000	إلى حـــ/ مصاريف وأتعاب المصفى
		اقفال مصاريف التصفية بتحميلها علي الشركاء بالنسب
		من مذكورين
800		حـــ/ حقوق الشريك نور
18100		حـــ/ حقوق الشريك نادر
28100		حـــ/ حقوق الشريك وليد
	47000	إلى حـــ/ النقدية
		سداد حقوق الشركاء حسب الأرصدة

وتكون حسابات التصفية والنقدية وحقوق الشركاء على النحو التالي:

حـــ/ التصفية

220000	إلـــى حـــــ/ الأصـــول المختلفة	150000	من حـــ/ النقدية
		70000	رصيد (خسائر)
			من مذكورين
			28000 حـــ/ حقوق نور 4
			21000 حـــ/ حقوق نادر 3
			21000 حـــ/ حقوق وليد 3
220000		220000	

حـــ/ النقدية

10000	رصيد قبل التصفية	3000	من حـــ/ م. واتعاب المصفي
150000	إلى حـــ/ التصفية (ثمن بيع الأصول)	110000	من حـــ/ الالتزامات
		47000	من مذكورين
			800 حـــ/ حقوق نور
			18100 حـــ/ حقوق نادر
			28100 حـــ/ حقوق وليد
160000		160000	

حـــ/ حقوق الشركاء(القيم بآلاف الجنيهات)

نور	نادر	وليد		نور	نادر	وليد	
28	21	21	إلى حـــ/ التصفية	30	40	50	رصيد
1.2	0.9	0.9	إلى حـــ/ م. واتعاب التصفية				
0.8	18.1	28.1	إلى حـــ/ النقدية				
30	40	50		30	40	50	

ونلاحظ من هذا المثال:

أن بياناته تعبر عن حالة أن الخسائر التى تحملها كل شريك لم تكن كبيرة بالدرجة التى يترتب عليها ظهور رصيد مدين فى حساب حقوق أي شريك وبالتالى لم نصادف مشكلة عدم توافر النقدية اللازمة لسداد كل من الالتزامات وحقوق الشركاء فيما يعرف بحالة إعسار الشركة.

تم معالجة مصاريف التصفية واتعاب المصفي في حساب حقوق الشركاء مباشرة ولم يتم تحميلها علي حساب التصفية. وكان الغرض من ذلك أن نوضح للقارئ أنه تم تحميل الشركاء بخسارة تصفية تشمل كل من خسائر بيع الأصول ومصاريف التصفية.

مثال رقم (3):

نور، وكامل، ومحمد شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وقد اتفقوا على تصفية الشركة حيث بلغ رصيد النقدية في ذلك التاريخ 50000 جنيه، والأصول الأخرى بخلاف النقدية 250000 جنيه، والالتزامات 100000جنيه منها 20% ديون ممتازة.

فإذا علمت أن:

- أنصبة الشركاء في رأس مال الشركة تماثل نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم.
- أسفرت عملية التصفية عن بيع الأصول بمبلغ قدرة 170000جنيه.
- بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفى 5000 جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة التصفية الفورية لهذه الشركة.

إجابة المثال رقم (3):

نلاحظ أن كل من النقدية 50000 جنيه، والأصول الأخرى 250000 جنيه، والالتزامات 100000 جنيه معطي.

ويعني ذلك أن مجموع جانب الأصول قد اكتمل ويبلغ 300000 جنيه، وبالتالي يكون المتمم في هذه الحالة في جانب الخصوم ويمثل إجمالي حقوق الشركاء ويكون 300000 – 100000 = 200000 جنيه ويتم تقسيم إجمالي الحقوق بين الشركاء الثلاثة بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم وهي 5 : 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

حقوق الشريك نور = 200000 × (5 ÷ 10) = 100000 جنيه.

حقوق الشريك كامل = 200000 × (3 ÷ 10) = 60000 جنيه.

حقوق الشريك محمد = 200000 × (2 ÷ 10) = 40000 جنيه.

ومع الأخذ في الحسبان أن إجمالي الالتزامات 100000 جنيه منها 20% تعتبر ديون ممتازة = 100000 × 20% = 20000 جنيه فإن باقي الالتزامات يكون 80000 جنيه ويمثل الديون العادية.

وتظهر قائمة المركز المالي في تاريخ التصفية بذلك علي النحو التالي:

البيان		
أولا: الأصول		
النقدية	50000	
الأصول الأخري بخلاف النقدية	250000	
إجمالي الأصول		300000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك نور	100000	
رأس مال الشريك نادر	60000	
رأس مال الشريك وليد	40000	
التزامات ممتازة	20000	
التزامات عادية	80000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		300000

وفي ضوء ذلك يتم إعداد قائمة التصفية حيث يتم بيع الأصول وسداد مصاريف التصفية والالتزامات ثم سداد حقوق الشركاء علي النحو التالي.

قائمة التصفية(القيم بآلاف الجنيهات)

بيان	الأصول		الخصوم				
	النقدية	أصول أخرى	الالتزامات		حقوق الشركاء		
			الممتازة	العادية	نور	كامل	محمد
نسب توزيع (أ. خ)					5	3	2
رصيد قبل التصفية	50	250	20	80	100	60	40
بيع الأصول	170	(250)			(40)	(24)	(16)
رصيد	220	صفر	20	80	60	36	14
سداد مصاريف التصفية	(5)				(2.5)	(1.5)	(1)
سداد التزامات ممتازة	(20)		(20)				
سداد التزامات عادية	(80)			(80)			
رصيد	115	صفر	صفر	صفر	57.5	34.5	13
سداد حقوق الشركاء	(115)				(57.5)	(34.5)	(13)
رصيد	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

ونلاحظ أن خسارة بيع الأصول 80000 جنيه تمثل الفرق بين 170000 جنيه ثمن بيع الأصول، وبين صافي القيمة الدفترية لها 250000 جنيه. ويتم توزيعها وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وهي 5 : 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

نصيب الشريك نور = 80000 × (5 ÷ 10) = 40000 جنيه.

نصيب الشريك كامل = 80000 × (3 ÷ 10) = 24000 جنيه.

نصيب الشريك محمد = 80000 × (2 ÷ 10) = 16000 جنيه.

وبالمثل يتم تحميل الشركاء بمصاريف التصفية وقدرها 5000 جنيه وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وهي 5 : 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

نصيب الشريك نور = 5000 × (5 ÷ 10) = 2500 جنيه.

نصيب الشريك كامل = 5000 × (3 ÷ 10) = 1500 جنيه.

نصيب الشريك محمد = 5000 × (2 ÷ 10) = 1000 جنيه.

وفي ضوء ذلك، يمكن في هذه الحالة اثبات العمليات الواردة في قائمة التصفية السابقة من خلال إجراء قيود اليومية التالية:

		من مذكورين
170000		حـ/ النقدية
40000		حـ/ حقوق الشريك نور 5
24000		حـ/ حقوق الشريك كامل 3
16000		حـ/ حقوق الشريك محمد 2
	250000	إلي حـ/ الأصول الأخري
		اثبات بيع الأصول وتحميل خسارة البيع علي الشركاء بالنسب
		من مذكورين
2500		حـ/ حقوق الشريك نور 5
1500		حـ/ حقوق الشريك كامل 3
1000		حـ/ حقوق الشريك محمد 2
	5000	إلى حـ/ النقدية
		اثبات سداد مصاريف التصفية وتحميلها علي الشركاء بالنسب

اتفقنا من قبل أن مصاريف التصفية تعتبر بمثابة مصروفا يتحمله الشركاء وكذلك أتعاب المصفي التي يحصل عليها المصفي القضائي مقابل القيام بمتطلبات عملية تصفية الشركة لذلك تم تخفيض حساب حقوق الشركاء وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

20000		من حـ/ الالتزامات الممتازة
	20000	إلى حـ/ النقدية
		إثبات سداد الديون الممتازة

80000		من حـــ/ الالتزامات العادية
	80000	إلى حـــ/ النقدية
		إثبات سداد الديون العادية
		من مذكورين
57500		حـــ/ حقوق الشريك نور
34500		حـــ/ حقوق الشريك نادر
13000		حـــ/ حقوق الشريك وليد
	115000	إلى حـــ/ النقدية
		سداد حقوق الشركاء وتوزيع النقدية المتبقية حسب الأرصدة

ونؤكد مرة أخري أنه يتم توزيع رصيد النقدية المتاح – بعد سداد كافة الالتزامات – وقدره 115000 جنيه بحيث يحصل كل شريك علي مبلغ يساوي رصيد حقوقه وليس وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر.

مثال رقم (4):(شركة معسرة وشركاء موسرون)

افترض نفس بيانات المثال السابق إلا أن عملية التصفية أسفرت عن بيع الأصول الأخري بمبلغ قدرة 30000 جنيه فقط، وأن جميع الشركاء موسرون.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية في هذه الحالة.
2. إجراء قيود اليومية من واقع بيانات قائمة التصفية.

إجابة المثال رقم (4):

ونلاحظ أن خسارة بيع الأصول في هذه الحالة 220000 جنيه تمثل الفرق بين 30000 جنيه ثمن بيع الأصول، وبين صافي القيمة الدفترية لها

250000 جنيه. ويتم توزيعها وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وهي 5 : 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

نصيب الشريك نور = 220000 × (5 ÷ 10) = 110000 جنيه.

نصيب الشريك كامل = 220000 × (3 ÷ 10) = 66000 جنيه.

نصيب الشريك محمد = 220000 × (2 ÷ 10) = 44000 جنيه.

وأيضا يتم تحميل الشركاء بمصاريف التصفية وقدرها 5000 جنيه وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وهي 5 : 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

نصيب الشريك نور = 5000 × (5 ÷ 10) = 2500 جنيه.

نصيب الشريك كامل = 5000 × (3 ÷ 10) = 1500 جنيه.

نصيب الشريك محمد = 5000 × (2 ÷ 10) = 1000 جنيه.

وفي ضوء ذلك، تظهر قائمة التصفية علي النحو التالي:

قائمة التصفية(القيم بآلاف الجنيهات)

بيان	الأصول		الخصوم				
	النقدية	أصول أخرى	الإلتزامات		حقوق الشركاء		
			الممتازة	العادية	نور	كامل	محمد
نسب توزيع (أ. خ)					5	3	2
رصيد قبل التصفية	50	250	20	80	100	60	40
بيع الأصول	30	(250)			(110)	(66)	(44)
رصيد	80	صفر	20	80	(10)	(6)	(4)
سداد مصاريف التصفية	(5)				(2.5)	(1.5)	(1)
رصيد	75	صفر	20	80	(12.5)	(7.5)	(5)
سداد التزامات ممتازة	(20)		(20)				
رصيد	55	صفر	صفر	80	(12.5)	(7.5)	(5)
التحصيل من الموسرين	25				12.5	7.5	5
رصيد	80	صفر	صفر	80	صفر	صفر	صفر
سداد التزامات عادية	(80)			(80)			
رصيد	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

ويتم اثبات العمليات الواردة في قائمة التصفية في هذه الحالة من خلال إجراء قيود اليومية التالية:

	من مذكورين
30000	حـــ/ النقدية
110000	حـــ/ حقوق الشريك نور 5
66000	حـــ/ حقوق الشريك كامل 3
44000	حـــ/ حقوق الشريك محمد 2
250000	إلي حـــ/ الأصول الأخري
	اثبات بيع الأصول وتحميل خسارة البيع علي الشركاء بالنسب

من مذكورين

2500	حـــ/ حقوق الشريك نور 5
1500	حـــ/ حقوق الشريك كامل 3
1000	حـــ/ حقوق الشريك محمد 2
	5000 إلى حـــ/ النقدية

اثبات سداد مصاريف التصفية وتحميلها علي الشركاء بالنسب

20000	من حـــ/ الالتزامات الممتازة
	20000 إلى حـــ/ النقدية

إثبات سداد الديون الممتازة

25000	من حـــ/ النقدية
	إلي مذكورين
	12500 حـــ/ حقوق الشريك نور
	7500 حـــ/ حقوق الشريك كامل
	5000 حـــ/ حقوق الشريك محمد

اثبات تحصيل الأرصدة المدينة من الشركاء الموسرون

80000	من حـــ/ الالتزامات العادية
	80000 إلى حـــ/ النقدية

إثبات سداد الديون العادية

ونلاحظ أن النقدية المتاحة بعد سداد الديون الممتازة كانت 55000 جنيه أقل من رصيد الديون العادية 80000 جنيه فإن هذه الحالة تسمي حالة إعسار الشركة، وقد تم تدبير المبالغ المستحقة لسداد الديون العادية نظرا لأن جميع الشركاء موسرون وقام كل شريك بسداد الرصيد المدين المستحق عليه، وبعد تجميع مبلغ 25000 جنيه من الشركاء أصبح رصيد النقدية 80000 جنيه فتم سداد الالتزامات العادية وقدرها 80000 جنيه بالضرورة.

مثال رقم (5):(شريك معسر وباقي الشركاء موسرون)

افترض أن بيانات ومعطيات المثال السابق كانت كما هي إلا أن الشريك نور كان شريكا معسرا – أي أن ممتلكاته الشخصية كانت أقل من التزاماته الشخصية– بينما كل من الشريكين كامل ومحمد موسران.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية في هذه الحالة.
2. إجراء قيود اليومية من واقع بيانات قائمة التصفية.

إجابة المثال رقم (٥):

بالرجوع إلي بيانات حل المثال السابق نجد أن رصيد الشريك نور المعسر مدينا بمبلغ 12500 جنيه يتحملها الشريكان المتضامنان كامل ومحمد بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما وهي 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

نصيب الشريك كامل = 12500 × (3 ÷ 5) = 7500 جنيه.

نصيب الشريك محمد = 12500 × (2 ÷ 5) = 5000 جنيه.

وفي ضوء ذلك، تظهر قائمة التصفية علي النحو التالي:

قائمة التصفية(القيم بالاف الجنيهات)

بيان	الأصول		الخصوم				
	النقدية	أصول أخرى	الالتزامات		حقوق الشركاء		
			الممتازة	العادية	نور	كامل	محمد
نسب توزيع (أ. خ)					5	3	2
رصيد قبل التصفية	50	250	20	80	100	60	40
بيع الأصول	30	(250)			(110)	(66)	(44)
رصيد	80	صفر	20	80	(10)	(6)	(4)
سداد مصاريف التصفية	(5)				(2.5)	(1.5)	(1)
رصيد	75	صفر	20	80	(12.5)	(7.5)	(5)
سداد التزامات ممتازة	(20)		(20)				
رصيد	55	صفر	صفر	80	(12.5)	(7.5)	(5)
يتحمل الشريكين برصيد نور المعسر بالنسب					12.5	(7.5)	(5)
رصيد	55	صفر	صفر	80	صفر	(15)	(10)
التحصيل من الموسران	25					15	10
رصيد	80	صفر	صفر	80	صفر	صفر	صفر
سداد التزامات عادية	(80)			(80)			
رصيد	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

	من مذكورين
30000	حـــ/ النقدية
110000	حـــ/ حقوق الشريك نور 5
66000	حـــ/ حقوق الشريك كامل 3
44000	حـــ/ حقوق الشريك محمد 2
250000	إلي حـــ/ الأصول الأخري
	اثبات بيع الأصول وتحميل خسارة البيع علي الشركاء بالنسب

	من مذكورين
2500	حـــ/ حقوق الشريك نور 5
1500	حـــ/ حقوق الشريك كامل 3
1000	حـــ/ حقوق الشريك محمد 2
5000	إلى حـــ/ النقدية
	اثبات سداد مصاريف التصفية وتحميلها علي الشركاء بالنسب
20000	من حـــ/ الالتزامات الممتازة
20000	إلى حـــ/ النقدية
	إثبات سداد الديون الممتازة
	من مذكورين
7500	حـــ/ حقوق الشريك كامل 3
5000	حـــ/ حقوق الشريك محمد 2
12500	إلي حـــ/ حقوق الشريك نور المعسر
	اثبات تحميل الرصيد المدين للشريك نور المعسر علي الشريكان بالنسب
25000	من حـــ/ النقدية
	إلي مذكورين
15000	حـــ/ حقوق الشريك كامل
10000	حـــ/ حقوق الشريك محمد
	اثبات تحصيل الأرصدة المدينة من الشركاء الموسرون
80000	من حـــ/ الالتزامات العادية
80000	إلى حـــ/ النقدية
	إثبات سداد الديون العادية

ونلاحظ أن:

- النقدية المتاحة بعد سداد الديون الممتازة كانت 55000 جنيه أقل من رصيد الديون العادية 80000 جنيه، وتسمي هذه الحالة كما سبق وأشرنا بحالة إعسار الشركة.

- تم تدبير المبالغ المستحقة لسداد الديون العادية نظرا لأن كل من الشريكين كامل ومحمد موسران وقام كل شريك منهما بسداد الرصيد المدين المستحق عليه بعد أن تحمل بنصيبه في الرصيد المدين للشريك نور المعسر، وبعد تجميع مبلغ 25000 جنيه من الشركاء أصبح رصيد النقدية 80000 جنيه فتم سداد الالتزامات العادية وقدرها 80000 جنيه بالضرورة.
- أما إذا كانت الشركة معسرة أي أن النقدية المتاحة لا تكفي لسداد الالتزامات وأن كافة الشركاء معسرون أيضا أي ليس لديهم فائض في ممتلكاتهم الشخصية عن التزاماتهم الشخصية فنكون في حالة إعسار الشركة وإعسار الشركاء والتي نتناولها من خلال المثال التالي.

حالة إعسار الشركة وإعسار الشركاء

نخصص الإجابة في هذه النقطة علي الإجابة علي تساؤل عن كيفية إجراء المعالجة المحاسبية في حال أن جميع الشركاء معسرون والنقدية المتاحة لا تكفي لسداد الالتزامات؟ نجد في هذه الحالة ما يطلق علية حالة إعسار الشركة وإعسار الشركاء، ونؤكد بأن الأولى تعني أن النقدية المتاحة بعد بيع الأصول لا تكفي لسداد الالتزامات بينما تعني الثانية أنه ليس لدي الشركاء أي أموال أو ممتلكات خاصة يمكن الاستعانة بها لسداد أرصدة حقوقهم المدينة ومن ثم تتوافر نقدية تكفي لسداد الالتزامات كما هو الحال في الأمثلة السابقة.

ونجد في هذه الحالة ما يطلق عليه قانونا قسمة الغرماء حيث يتم احتساب نصيب الجنيه من أموال التفليسة بقسمة النقدية المتاحة وهي الأقل علي الديون العادية واجبة السداد وهي الأكثر.

مثال رقم (6):(كل من الشركة والشركاء معسرون)

افترض أن بيانات ومعطيات المثال السابق كانت كما هي إلا أن جميع الشركاء كانوا معسرون حيث ظهرت بيانات أصولهم وممتلكاتهم الشخصية وكذلك التزاماتهم الشخصية علي النحو التالي:

الشريك	أصوله الشخصية	التزاماته الشخصية
نور	5000	12000
كامل	4000	9000
محمد	3000	6000

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية في هذه الحالة.
2. إجراء قيود اليومية من واقع بيانات قائمة التصفية.

إجابة المثال رقم (6):

في ضوء البيانات السابقة يمكن إعداد قائمة التصفية في هذه الحالة علي النحو التالي:

قائمة التصفية(القيم بآلاف الجنيهات)

بيان	الأصول		الخصوم				
	النقدية	أصول أخرى	الالتزامات		حقوق الشركاء		
			الممتازة	العادية	نور	كامل	محمد
نسب توزيع (أ. خ)					5	3	2
رصيد قبل التصفية	50	250	20	80	100	60	40
بيع الأصول	30	(250)			(110)	(66)	(44)
رصيد	80	صفر	20	80	(10)	(6)	(4)
سداد مصاريف التصفية	(5)				(2.5)	(1.5)	(1)
رصيد	75	صفر	20	80	(12.5)	(7.5)	(5)
سداد التزامات ممتازة	(20)		(20)				
رصيد	55	صفر	صفر	80	(12.5)	(7.5)	(5)
حالة إقفال الدفاتر	(55)			(80)	12.5	7.5	5
رصيد	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

	من مذكورين
30000	حـــ/ النقدية
110000	حـــ/ حقوق الشريك نور 5
66000	حـــ/ حقوق الشريك كامل 3
44000	حـــ/ حقوق الشريك محمد 2
250000	إلي حـــ/ الأصول الأخري
	اثبات بيع الأصول وتحميل خسارة البيع علي الشركاء بالنسب

		من مذكورين
2500		حـ/ حقوق الشريك نور 5
1500		حـ/ حقوق الشريك كامل 3
1000		حـ/ حقوق الشريك محمد 2
	5000	إلى حـ/ النقدية
		اثبات سداد مصاريف التصفية وتحميلها علي الشركاء بالنسب
20000		من حـ/ الالتزامات الممتازة
	20000	إلى حـ/ النقدية
		إثبات سداد الديون الممتازة
80000		من حـ/ الالتزامات العادية
		إلي مذكورين
	12500	حـ/ حقوق الشريك نور
	7500	حـ/ حقوق الشريك كامل
	5000	حـ/ حقوق الشريك محمد
	55000	حـ/ النقدية
		اثبات إقفال الدفاتر محاسبيا بجعل المدين دائن والدائن مدين

ونقوم في هذه الحالة بتحديد قسمة الغرماء حيث يتم احتساب نصيب الجنيه من أموال التفليسة بقسمة النقدية المتاحة وهي 55000 جنيه علي الديون العادية واجبة السداد وهي 80000 جنيه كما يلي:

نصيب الجنيه = النقدية المتاحة ÷ الديون العادية

= 55000 ÷ 80000 = 0.6875 جنيه.

وفي هذه الحالة فان لكل دائن بمبلغ واحد جنيه يحصل فقط علي أقل من 69 قرشا، وبالتالي إذا كان لأحد الدائنين مبلغ قدره 2000 جنيه مثلا فانه يحصل علي 1375 جنيه فقط (2000×0.6875= 1375جنيه).وهكذا بالنسبة لباقي الدائنين.

تصفية شركة التوصية البسيطة

يعتبر الشريك الموصى فى شركة التوصية البسيطة محدود المسئولية تجاه دائنى الشركة حيث أنه يكون مسئول فقط عن ديون والتزامات الشركة وخسائرها في حدود حصته في رأس المال، أي أن مديونيته محددة بمقدار حصته فى رأس مال الشركة فقط على أن يكون رأس ماله مسددا بالكامل.

فإذا لم يكن رأس مال الشريك الموصي مسددا بالكامل فإن عليه أن يقوم باستكماله وسداده كاملاً ولكن لا يحق لدائنى الشركة الرجوع على الأصول الشخصية للشريك الموصى فيما لايزيد عن حصته فى رأس المال حيث يتحمل الشركاء المتضامنون عنه الخسائر الزائدة عن حصته.

وبالتالى فإن الشريك الموصي حتى إذا كان موسراً مع إعسار جميع الشركاء الباقين تظل الشركة معسره ككل نظراً لعدم إمكانية تحصيل أية مبالغ إضافية من الشريك الموصى.

وفيما يلى مثال لتوضيح كيفية معالجة حالة الشريك الموصى فى شركة التوصية البسيطة عند إجراء عملية التصفية:

مثال رقم (7):(شريك موصي)

قرر الشركاء عبد الله وعبد الوهاب وشحاته الشركاء فى شركة توصية بسيطة تصفية شركتهم فى 31/ 12/ 2008 حيث يتم توزيع الأرباح والخسائر بينهم بالتساوى كما أن الشريك شحاته هو الشريك الموصي بينما الشريكين عبد الله وعبد الوهاب متضامنان، وقد ظهرت عناصر الميزانية العمومية للشركة في تاريخ التصفية ما يلي:

أولا: الأصول		
النقدية	10000	
الأصول الأخري بخلاف النقدية	220000	
إجمالي الأصول		230000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك عبد الله	50000	
رأس مال الشريك عبد الوهاب	40000	
رأس مال الشريك شحاته	30000	
التزامات ممتازة	30000	
التزامات عادية	80000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		230000

فإذا علمت أن:

- بلغت مصروفات التصفية 4000 جنيه.
- جميع الشركاء موسرون.
- تم تصفية وبيع الأصول بمبلغ 100000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية في هذه الحالة.
2. إجراء قيود اليومية.
3. تصوير حسابات التصفية والتعامل مع حساب التصفية كحساب متاجرة.

إجابة مثال رقم(7):

نلاحظ فى هذه الحالة أن الخسارة الناتجة عن بيع الأصول بخلاف النقدية هـى 120000 جنيه تمثل الفرق بين قيمتها الدفترية الصافية 220000 جنيه وبـين ثمن بيعها 100000 جنيه.

وإذا تم توزيع الخسارة بالتساوى وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر يكـون نصيب كل شريك منهم 40000 جنيه بما فـيهم الشريك الموصي شـحاته (120000 ÷ 3) وهذا يزيد عن رأس مال الشريك شحاته في الشركة وقـدره 30000 جنيه.

لذلك فإن الشريك الموصي شحاته يمكن أن يتحمل خسارة أقصاها 30000 جنيه ويتحمل الباقين بباقى الخسارة وقدرها 90000 جنيه بنسب توزيـع الأربـاح والخسائر بينهم.

ويكون نصيب عبد الله منها =(120000 − 30000)× 1 /2=45000 جنيه.

ويكون نصيب عبد الوهاب =(120000 − 30000)× 1 /2=45000 جنيه.

وتظهر قائمة التصفية في هذه الحالة كما يلى:

قائمة التصفية(القيم بآلاف الجنيهات)

بيان	الأصول		الخصوم				
	النقدية	أصول أخرى	الالتزامات		حقوق الشركاء		
			الممتازة	العادية	عبد الله متضامن	عبد الوهاب متضامن	شحاته موصي
نسب توزيع (أ. خ)					1	1	1
رصيد قبل التصفية	10	220	30	80	50	40	30
بيع الأصول	100	(220)			(45)	(45)	(30)
رصيد	110	صفر	30	80	5	(5)	صفر
سداد مصاريف التصفية	(4)				(2)	(2)	–
رصيد	106	صفر	30	80	3	(7)	صفر
سداد التزامات ممتازة	(30)		(30)				
رصيد	76	صفر	صفر	80	3	(7)	صفر
التحصيل من الشريك المدين الموسر	7					7	
رصيد	83	صفر	صفر	80	3	صفر	صفر
سداد التزامات عادية	(80)			(80)			
سداد حقوق عبد الله	(3)				(3)		
رصيد	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

220000		من حـــ/ التصفية
	220000	إلي حـــ/ الأصول الأخري بخلاف النقدية
		قيد إقفال الأصول في حساب التصفية
100000		من حـــ/ النقدية
	100000	إلي حـــ/ التصفية
		قيد إقفال ثمن بيع الأصول في حساب التصفية

4000 من حـــ/ مصاريف التصفية

4000 إلي حـــ/ النقدية

قيد إثبات سداد مصاريف التصفية

4000 من حـــ/ التصفية

4000 إلي حـــ/ مصاريف التصفية

قيد إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية

من مذكورين

47000 حـــ/ حقوق الشريك عبد الله(94000×1÷2)

47000 حـــ/ حقوق الشريك عبد الوهاب(94000×1÷2)

30000 حـــ/ حقوق الشريك شحاته(موصي)

124000 إلي حـــ/ التصفية

قيد إقفال حساب التصفية وتوزيع خسارة التصفية بين الشركاء مع مراعاة أن الشريك الموصي شحاته لا يتحمل إلا في حدود رأس ماله فقط 30000 جنيه

30000 من حـــ/ الالتزامات الممتازة

30000 إلي حـــ/ النقدية

قيد إثبات سداد الالتزامات الممتازة

80000 من حـــ/ الالتزامات العادية

80000 إلي حـــ/ النقدية

قيد إثبات سداد الالتزامات العادية

3000 حـــ/ حقوق الشريك عبد الله

3000 إلي حـــ/ النقدية

قيد إثبات سداد باقي حقوق الشريك عبد الله

وفي ضوء ذلك يمكن تصوير كل من:

- حساب التصفية(كحساب متاجرة).
- حساب النقدية.
- حساب حقوق الشركاء.

ونعرض لها علي النحو التالى:

حـ / التصفية(متاجرة)

4000	إلي حـ/ م. التصفية	100000	من حـ/ النقدية (ثمن بيع الأصول)
220000	إلى حـ/ الأصول الأخري	124000	(خسارة تصفية متمم) 47000 حـ/ حقوق عبد الله 47000 حـ/ حقوق ع. الوهاب 30000حـ/ حقوق شحاته
224000		224000	

حـ / النقدية

10000	رصيد قبل التصفية	4000	من حـ/ م. التصفية
100000	إلي حـ/ التصفية	30000	من حـ/ الالتزامات الممتازة
7000	إلي حـ/حقوق ع. الوهاب	80000	من حـ/ الالتزامات العادية
		3000	من حـ/ حقوق عبد الله
117000		117000	

حـ/ حقوق الشركاء(القيم بآلاف الجنيهات)

ع. الله	هوبه	شحاته		ع. الله	هوبه	شحاته	
47	47	30	حـ/التصفية	50	40	30	رصيد
3			حـ/ النقدية		7		حـ/ النقدية
58	47	30		50	47	30	

ويلاحظ عند معالجة حالة الشريك الموصي أن قرض الشريك الموصى للشركة -إن وجد- فإنه لا يضاف إلى رأس ماله لأن هذا سوف يزيد مما قد يتحمل به الشريك الموصى من خسائر حيث أن أقصى خسارة يتحملها الموصى هى نصيبه فى رأس مال الشركة فقط. وبذلك يدخل قرض الشريك الموصى وكل ماله ضمن الديون العادية للشركة، وبالتالى له أولوية سداد عن حقوق الشركاء المتضامنون.

المعالجة المحاسبية في حالة التصفية التدريجية

افترضنا فى التصفية الفورية لشركات الاشخاص أن الأصول يتم بيعها خلال فترة زمنية محدودة نسبيا ثم يتم بعد ذلك سداد الالتزامات واخيرا حقوق الشركاء. بمعنى أن الأصول يتم بيعها بالكامل في البداية.

ونظرا لأن عملية التصفية في بعض الحالات قد تتطلب فترات زمنية طويلة قد تتجاوز السنة ويمكن بيع الأصول خلالها علي دفعات حتى يتمكن الشركاء من تحقيق أفضل سعر لتفادى الخسائر المحتملة التي قد تتحقق عند التسرع في بيع الأصول. فقد يطالب الشركاء المصفى بالحصول على جزء من النقدية المتاحة أثناء عملية التصفية بعد سداد كافة الالتزامات للغير كلما توافر رصيد نقدية نتيجة بيع جزء من الأصول.

ونظرا لأن هذا يعنى توزيع نقدية على الشركاء قبل تمام بيع الأصول بالكامل فإن هناك خطر دفع مبالغ أكثر لبعض الشركاء نظرا لما قد يترتب على بيع الأصول التي لم يتم التصرف فيها بعد-غير المباعة- من خسائر عند تمام عملية البيع. ولذلك فان هذا النوع من التصفية والمسمي بالتصفية التدريجية له المشاكل المحاسبية الخاصة به حيث يمكن للمصفي ان-يقابل المشاكل الناتجة عن التصفية التدريجية بإحدى طريقتين هما:

الأولى: إعداد قائمة تصفية تدريجية ثم إعداد جدول توزيع نقدية كل مرة يريد فيها المصفي توزيع نقدية على الشركاء على أن يتم اعداد جدول توزيع النقدية بناءا على افتراضات محددة.

الثانية: إعداد خطة مسبقة لتوزيع النقدية بناء على افتراضات محددة بحيث يسترشد بها المصفي عند حصوله على مبالغ نقدية نتيجة التصفية.

ولأن كلا الطريقتان تحققان نفس النتائج في نهاية الأمر فسوف نقتصر فقط علي كيفية استخدام الطريقة الأولي وباستخدام قائمة التصفية وجدول توزيع النقدية مع مراعاة ضرورة أن يلتزم المصفي بقاعدتين رئيسيتين بصدد التصفية التدريجية:

- عدم سداد أى مبالغ للشركاء عن حقوقهم قبل سداد كافة الالتزامات للغير بما فى ذلك قرض الشريك الموصى والذى يعتبر من الديون العادية.
- يتم سداد مبالغ للشركاء عن حقوقهم الدائنة بعد التحفظ الكافي من الخسائر التى قد تنشا عند بيع الاصول غير المباعة ويتم تحديد تلك المبالغ الممكن سدادها للشركاء عن طريق اعداد جدول توزيع النقدية.

جدول توزيع النقدية:

يتم إعداد جدول توزيع النقدية كلما توفر رصيد نقدى -وتقرر توزيعه بالكامل أو جزء منه علي الشركاء- بعد سداد كافة الالتزامات للغير ويتم إعداده وفق الافتراضات الاتية:

1. نبدأ بأرصدة حقوق الشركاء فى اللحظة المراد توزيع نقدية عندها.

2. نعتبر ان كل الأصول غير المباعة حتى الآن لن تباع بأى مقابل نقدى وبالتالى تعتبر كلها خسارة يجب توزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم.
3. أى أرصدة مدينة فى حقوق أى من الشركاء يفترض أنه لن يستطيع سدادها وتحمل على باقى الشركاء ذوى الارصدة الدائنة.
4. توزع النقدية على الشركاء ذوي الأرصدة الدائنة فقط بعد تطبيق القواعد السابقة.

ويلاحظ كذلك أنه إذا كانت هناك اية مصروفات تصفية متوقع دفعها فى المستقبل عند بيع الاصول المتبقية فإن هذه المصروفات يجب أن توزع على حقوق الشركاء كخسائر فى جدول توزيع النقدية، وذلك تحسبا لأي خسائر مستقبلية حتى لا يتم سداد مبالغ قد تزيد عما يستحقه شريك معين.

مثال رقم (8):

قرر الشركاء عبد الله وعبد الوهاب وشحاته وعوض الشركاء المتضامنون في شركة أشخاص، والذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 2 : 2 : 2 على التوالى تصفية الشركة على مدى فترة زمنية بهدف تدنية الخسائر التى قد تنجم عن التسرع في بيع وتصفية أصول الشركة.

وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة فى تاريخ التصفية علي النحو التالى:

أولا: الأصول		
النقدية	30000	
الأصول الأخري بخلاف النقدية	220000	
إجمالي الأصول		250000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك عبد الله	30000	
رأس مال الشريك عبد الوهاب	20000	
رأس مال الشريك شحاته	40000	
رأس مال الشريك عوض	50000	
التزامات متنوعة	110000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		250000

ولقد تم بيع الأصول علي ثلاث دفعات أمكن حصر بياناتها علي النحو التالي:

تاريخ البيع	مصروفات التصفية	نقدية محصلة	القيمة الدفترية للأصول المباعة
يناير 2004	3000	94000	135000
فبراير 2004	7000	45000	30000
مارس 2004	—	50000	55000
الإجمالي	10000	189000	220000

وفى تاريخ التصفية:

- **قدر الشركاء مصروفات واتعاب التصفية بمبلغ 8000 جنيه.**

❖ اتفق الشركاء على ضرورة توزيع أي نقدية متاحة مرة واحدة في كل شهر بعد تمام سداد كافة الالتزامات للغير سواء كانت ديون ممتازة أو ديون عادية.

المطلوب:

إعداد قائمة التصفية التدريجية موضحا كافة جداول توزيع النقدية المكملة لها.

إجابة مثال رقم (8):

يتم إعداد قائمة التصفية بنفس الطريقة المستخدمة عند إجراء حالة التصفية الفورية، ونبدأ في البداية ببيع الأصول الأخري بخلاف النقدية – لاحظ في التصفية الفورية كان يتم بيع كل الأصول معا ويصبح رصيد الأصول الأخري في قائمة التصفية الفورية مساويا للصفر بينما في التصفية التدريجية يتم بيع دفعة (جزء) من الأصول لذلك يظل داخل قائمة التصفية التدريجية رصيد دفتري يمثل قيمة الأصول الأخري غير المباعة في الدفعة أو الدفعات السابقة- ثم يتم استخدام حصيلة النقدية ورصيدها المتاح بعد بيع الدفعة الأولي من الأصول في سداد مصاريف التصفية الفعلية للدفعة المباعة وكافة الالتزمات ممتازة وعادية مثلما كان عليه الحال في التصفية الفورية.

فإذا لم يتم سداد كافة الالتزامات لا يتم توزيع أي نقدية علي الشركاء ولا توجد حاجة في هذه الحالة لجداول التوزيع المكملة.

أما إذا تم سداد كافة الالتزامات وتبقي رصيد نقدي متاح بعد ذلك، ويرغب الشركاء في توزيعه بالكامل أو جزء منه فنميز بين حالتين هما:

❖ الحالة الأولي: إذا كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر تتساوي أو تتماثل مع نسب حقوق الشركاء في هذه اللحظة-لحظة توزيع النقدية

بين الشركاء- فيتم توزيع النقدية المقرر توزيعها مباشرة باستخدام نسب توزيع الأرباح والخسائر دون الحاجة إلي جدول توزيع مكمل.

❖ الحالة الثانية: إذا كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر تختلف مع نسب حقوق الشركاء في لحظة توزيع النقدية تظهر الحاجة إلي جدول توزيع مكمل يتم إعداده خارج قائمة التصفية التدريجية علي أن تستخدم نتائجة فقط للقيام بتوزيع النقدية المقرر توزيعها داخل القائمة.

ولكي نوضح كيفية إعداد واستخدام جداول توزيع النقدية المكملة لقائمة التصفية التدريجية نذكر القارئ بالقاعدتين الأساسيتين التي يتم الاستعانة بهما في إعدادها وتوزيع النقدية بناء علي ذلك وهما:

- عدم سداد أى مبالغ للشركاء عن حقوقهم قبل سداد كافة الالتزامات للغير بما فى ذلك قرض الشريك الموصى والذى يعتبر من الديون العادية.
- يتم سداد مبالغ للشركاء عن حقوقهم الدائنة بعد التحفظ الكافي والتام من الخسائر التى قد تنشا عند بيع باقي الاصول غير المباعة، ويتم تحديد تلك المبالغ الممكن توزيعها بين كافة الشركاء أو أحدهم أو بعضهم من خلال إعداد جدول توزيع النقدية.

ونوضح كيفية إعداد واستخدام تلك الجداول عمليا لاستكمال قائمة التصفية التدريجية علي النحو التالي:

قائمة التصفية التدريجية(القيم بآلاف الجنيهات)

بيان	الأصول		الخصوم				
	النقدية	أصول أخري	الالتزامات	حقوق الشركاء			
				عبد الله	هويه	شحاتة	عوض
نسبة توزيع (أ،خ)				4	2	2	2
رصيد قبل التصفية	30	220	110	30	20	40	50
بيع أصول في يناير	94	(135)		(16.4)	(8.2)	(8.2)	(8.2)
رصيد بعد البيع	124	85	110	13.6	11.8	31.8	41.8
سداد م.التصفية(يناير)	(3)			(1.2)	(0.6)	(0.6)	(0.6)
سداد الالتزامات	(110)		(110)				
رصيد	11	85	صفر	12.4	11.2	31.2	41.2
توزيع نقدى يناير(1)	(6)						(6)
رصيد	5	85	صفر	12.4	11.2	31.2	35.2
بيع أصول في فبراير	45	(30)		6	3	3	3
رصيد بعد البيع	50	55	صفر	18.4	14.2	34.2	38.2
سداد م.التصفية(فبراير)	(7)			(2.8)	(1.4)	(1.4)	(1.4)
رصيد	43	55	صفر	15.6	12.8	32.8	36.8
توزيع نقدى فبراير(2)	(43)					(19.5)	(23.5)
رصيد	صفر	55	صفر	15.6	12.8	13.3	13.3
بيع أصول في مارس.	50	(55)		(2)	(1)	(1)	(1)
رصيد بعد البيع	50	صفر	صفر	13.6	11.8	12.3	12.3
توزيع نقدى مارس	(50)			(13.6)	(11.8)	(12.3)	(12.3)
الأرصدة النهائية	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

ونوضح فيما يلي كيفية إعداد جداول توزيع النقدية خلال شهري يناير وقدرها 6000 جنيه وخلال شهر فبراير وقدرها 43000 جنيه:

جدول توزيع النقدية عن شهر يناير (I)

بيان	عبد الله	هويه	شحاته	عوض	إجمالى
رصيد حقوق الشركاء لحظة التوزيع في يناير	12400	11200	31200	41200	96000
خسارة افتراضية موزعة 90000 جنيه	(36000)	(18000)	(18000)	(18000)	(90000)
رصيد	(23600)	(6800)	13200	23200	6000
يتحمل شحاتة وعوض الأرصدة المدينة بالتساوي	23600	6800	(15200)	(15200)	صفر
ارصدة معدلة	صفر	صفر	(2000)	8000	6000
يتحمل عوض رصيد شحاتة المدين			2000	(2000)	صفر
النقدية الموزعة في يناير(عوض فقط)			صفر	6000	6000

لاحظ:

- ❖ مجموع الخسارة الافتراضية 90000 جنيه والنقدية المقرر توزيعها 6000 جنيه ينبغي أن يتساوي دائما مع مجموع حقوق الشركاء 96000 جنيه لحظة قرار التوزيع.
- ❖ تم توزيع خسارة افتراضية 90000 جنيه تمثل مجموع كل من الأصول الأخري غير المباعة في هذه اللحظة 85000 جنيه بالإضافة إلي باقي مصاريف التصفية المتوقعة 5000 جنيه(8000 مقدره -3000 منفقه في الدفعة الأولي).
- ❖ إذا لم يقرر الشركاء تجنيب أي نقدية وتوزيع المتاح منها بالكامل نستخدم رقم من الأصول الأخري غير المباعة في هذه اللحظة 85000 جنيه فقط كخسارة افتراضية.

❖ أي رصيد مدين يظهر لحقوق أي شريك كنتيجة لتوزيع الخسارة الافتراضية نفترض أنه معسر ويتحمل به باقي الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الباقيين.

❖ لا يحصل علي النقدية المراد توزيعها في نهاية الأمر سوي الشريك الذي يظل له رصيد دائن، وينبغي أن يتساوي مجموع الأرصدة الدائنة في نهاية الجدول مع المبلغ المقرر توزيعه.

جدول توزيع النقدية عن شهر فبراير(2)

بيان	عبد الله	هويه	شحاته	عوض	إجمالي
رصيد حقوق الشركاء لحظة التوزيع في فبراير	15600	12800	32800	36800	98000
خسارة افتراضية موزعة 55000 جنيه	(22000)	(11000)	(11000)	(11000)	(55000)
رصيد	(6400)	1800	21800	25800	43000
يتحمل الشركاء رصيد عبد الله المدين بالتساوي	6400	(2134)	(2133)	(2133)	صفر
ارصدة معدلة	صفر	(334)	19667	23667	43000
يتحمل شحاتة وعوض برصيد عبد الوهاب المدين		334	(167)	(167)	صفر
النقدية المسددة في فبراير (شحاتة وعوض فقط)	صفر	صفر	19500	23500	43000

لاحظ:

❖ مجموع الخسارة الافتراضية 55000 جنيه والنقدية المقرر توزيعها 43000 جنيه ينبغي أن يتساوي دائما مع مجموع حقوق الشركاء 98000 جنيه لحظة قرار التوزيع.

❖ تم توزيع خسارة افتراضية 55000 جنيه تمثل الأصول الأخري غير المباعة في هذه اللحظة.

المعالجة المحاسبية في حالة اندماج شركات الأشخاص

ذكرنا من قبل أن انقضاء الشركة يحدث عندما ينتفي الغرض أو عندما تجبر علي ذلك كنتيجة لحدوث أسباب تجعل إستمرار الشركة بعد ذلك أمر مشكوك فيه، وبإنقضاء الشركة تنتفى الشخصية المعنوية الخاصة بها وقد يتم ذلك إما بتصفية الشركة فوريا خلال فترة زمنية محددة أو تدريجيا خلال فترة زمنية طويلة كما أوضحنا من قبل.

ويعتبر الاندماج نوع من أنوع انقضاء شركة الاشخاص حيث يترتب عادة على اندماج شركة اشخاص مع شركة اشخاص أخرى تكوين شركة جديدة لها شخصية معنوية جديدة، ولها مركزها المالي الجديد، ويعنى هذا فى نفس الوقت انقضاء الشركتين المندمجتين.

ويترتب على ذلك ضرورة إعادة تقييم كافة الاصول والالتزامات المنتقلة إلى الشركة الجديدة وفقا للقيم السوقية العادلة وقت حدوث عملية الاندماج لأن هذا الاندماج يعتبر بمثابة تكوين لشركة جديدة، ولذلك ينبغي تقييم الأصول والالتزامات حسب القيم السوقيةالمتفق عليها والمقبولة من أطراف عملية الاندماج في تاريخ حدوثها.

وقد جرت العادة في مثل تلك الحالات على إقفال دفاتر الشركات المندمجة مع استخدام مجموعة دفترية جديدة للشركة الجديدة وهذا هو الاسلوب الذى سنفترضه فى معالجتنا لإندماج شركات الأشخاص تحديدا.

ونظرا لأن الاندماج هو نوع من أنواع التصفية للشركات المندمجة فإن بعض المحاسبين يفضلون استخدام حساب تصفية كحساب وسيط لبيان نتيجة عملية انتقال الأصول والالتزامات من الشركة القديمة -المندمجة - إلي الشركة الجديدة -المندمج فيها- مع إقفال رصيد ذلك الحساب فى حسابات رأس مال

الشركاء، أخيرا يتم إقفال أرصدة رأس مال الشركاء فى حساب الشركة الجديدة المندمج فيها، والذى يجعل مدينا بمقابل عملية الاندماج.

كما أنه يوجد أسلوب آخر لمعالجة عملية الاندماج، ويسمي الأسلوب المباشر حيث لا يتم توسيط حساب التصفية، ووفقا لهذا الأسلوب نقوم باتباع الخطوات التالية:

- يتم إعادة تقييم الاصول والالتزامات المنتقلة للشركة الجديدة وفقا للقيم السوقية العادلة المتفق عليها وقت الاندماج علي أن يتم تسجيل عملية إعادة التقييم عن طريق زيادة أو تخفيض حسابات الاصول حسب نتيجة إعادة تقديرها مع جعل حسابات رأس مال الشركاء دائنة (أو مدينة) بأرباح(أو خسائر) عمليات إعادة التقدير وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.
- تستبعد الأصول أو الالتزامات غير المنتقلة إلي الشركة الجديدة عن طريق إقفالها فى حسابات رأس مال الشركاء.
- إقفال الأصول والالتزامات المنتقلة بالقيم السوقية المتفق عليها–القيم الجديدة– فى حساب الشركة الجديدة.
- يتم إقفال رصيد حساب الشركة الجديدة فى حساب رأس مال الشركاء كل حسب رصيد كل شريك بعد إجراء ما يلزم من تعديلات، ويلاحظ ان تلك الأرصدة سوف تمثل أرصدة حقوق الشركاء فى الشركة الجديدة المندمج فيها.

وسوف نقصر دراستنا في هذه الفرعية علي مناقشة وبيان كيفية إجراء المعالجة المحاسبية اللازمة لإثبات إندماج شركة أشخاص في شركة

أشخاص أخري، وتصوير أهم الحسابات المرتبطة بتلك القيود، ونعرض من خلال السطور التالية مثال توضيحى لتلك الحالة.

مثال رقم (9):

قررت شركة نور، وكامل (يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى) الاندماج مع شركة وليد، وتوني (يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 3 على التوالى). وذلك بهدف تكوين شركة تضامن جديدة بعنوان تجاري"نور وشركاه". وقد ظهرت قائمة المركز المالي لكل من شركة نور وكامل، وشركة وليد وتوني في تاريخ الاندماج علي النحو التالي:

قائمة المركز المالي لشركة نور وكامل

أولا: الأصول		
النقدية	50000	
العملاء(صافي)	40000	
مخزون	80000	
مباني	100000	
إجمالي الأصول		270000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك نور	120000	
رأس مال الشريك كامل	80000	
التزامات متنوعة	70000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		270000

قائمة المركز المالي لشركة وليد وتوني

أولا: الأصول		
النقدية	60000	
العملاء(صافي)	20000	
مخزون	30000	
مباني(صافي)	150000	
أراضي	50000	
إجمالي الأصول		310000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك وليد	100000	
رأس مال الشريك توني	100000	
قرض الشريك توني	30000	
التزامات متنوعة	80000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		310000

وقد اتفق الشركاء الأربعة علي الآتي:

1. انتقال جميع أصول والتزامات شركة نور وكامل مع إعادة تقييم أصولها علي النحو التالي:
   - العملاء 35000 جنيه.
   - المخزون 70000 جنيه.
   - المباني 120000 جنيه.
2. أن تقوم شركة وليد وتوني بسداد دائنيتها باستخدام النقدية المتاحة لديها، وعلي أن يقوم كل منهما بسداد مبالغ متساوية لسداد باقي الالتزامات من أموالهما الخاصة.

3. قرر الشركاء أن القيم السوقية العادلة لأصول شركة وليد وتوني تعادل تماما القيمة الدفترية لها.
4. أن يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر فى الشركة الجديدة بالتساوى.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات اتفاق الاندماج في دفاتر كل من:
   - شركة نور وكامل.
   - شركة وليد وتوني.
   - الشركة الجديدة.
2. تصوير الحسابات اللازمة في دفاتر كل من:
   - شركة نور وكامل.
   - شركة وليد وتوني.
3. إعداد قائمة المركز المالي للشركة الجديدة بعد الاندماج مباشرة.

إجابة مثال رقم (9):

يمكن باستخدام البيانات المتاحة السابقة إجراء قيود اليومية اللازمة فى كل من سجلات شركة نور وكامل، ثم شركة وليد وتوني، وأخيرا الشركة الجديدة، وذلك على النحو التالى:

<u>أولا: فى دفاتر شركة نور وكامل</u>

قيد إثبات إعادة تقدير الأصول:

يترتب علي عملية إعادة التقدير الأصول ما يلي:

1. زيادة المباني بمبلغ 20000 جنيه تسجل الزيادة بجعل حساب المباني مدينا بها(**تعتبر هذه الزيادة ربح إعادة تقدير**).

2. زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ 5000 جنيه تسجل الزيادة بجعل حساب مخصص الديون المشكوك فيها دائنا بها(تعتبر هذه الزيادة خسارة إعادة تقدير).

3. نقص المخزون بمبلغ 10000 جنيه يسجل النقص بجعل حساب المخزون دائنا بها(يعتبر هذا النقص خسارة إعادة تقدير).

وفي ضوء ذلك فإن الناتج النهائي لعملية إعادة يعتبر ربح قدره 5000 جنيه يوزع علي الشريكين نور وكامل بالتساوي ليزيد رأس مال كل منهما بمبلغ 2500 جنيه، ويظهر قيد اليومية اللازم لإثبات عملية إعادة التقدير بذلك علي النحو التالي:

20000		من حـــ/ المباني
		إلي مذكورين
	5000	حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	10000	حـــ/ المخزون
	2500	حـــ/ رأس مال – نور
	2500	حـــ/ رأس مال – كامل

إقفال الأصول والالتزامات المنتقلة في حساب الشركة الجديدة:

		من مذكورين
205000		حـ/ الشركة الجديدة (نور وشركاه)
70000		حـ/ الدائنون
5000		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
		الى مذكورين
	50000	حـ/ النقدية
	40000	حـ/ العملاء
	70000	حـ/ المخزون
	120000	حـ/ المباني (صافي)

إقفال حساب الشركة الجديدة في حسابات رأس مال الشركاء

		من مذكورين
122500		حـ/ رأس مال – نور (رصيد)
82500		حـ/ رأس مال – كامل (رصيد)
	205000	الى حـ/ الشركة الجديدة

ويترتب على ذلك إقفال جميع حسابات شركة نور وكامل، وأن يكون رأس مال الشريك نور، والشريك كامل في الشركة الجديدة 122500جنيه، 82500 جنيه على التوالي.

ثانيا: فى دفاتر شركة وليد وتوني

سداد الدائنين بالنقدية المتاحة

مدين	دائن	البيان
60000		من حـــ/ الدائنين
	60000	الي حـــ/ النقدية

إقفال باقي رصيد الدائنين فى حساب رأس مال الشركاء

مدين	دائن	البيان
20000		من حـــ/ الدائنين
		الى مذكورين
	10000	حـــ/ رأس مال – وليد
	10000	حـــ/ رأس مال – توني

ونلاحظ أن الشريكين قاما بسداد نصف باقي الدائنين 20000 جنيه بعد استخدام النقدية التي كانت متاحة بالشركة 60000 جنيه من أموالهما الخاصة مناصـــفة ويؤدي ذلك إلي زيادة حقوق (رأس مال) كل منهما بمبلغ 10000 جنيه.

إقفال رصيد قرض الشريك توني فى حساب رأس ماله

مدين	دائن	البيان
30000		من حـــ/ قرض الشريك توني
	30000	الي حـــ/ راس مال – توني

إقفال الأصول المنتقلة في حـــ/ الشركة الجديدة

مدين	دائن	البيان
250000		من حـــ/ الشركة الجديدة"نور وشركاه"
		الى مذكورين
	20000	حـــ/ العملاء
	30000	حـــ/ المخزون
	150000	حـــ/ المبانى
	50000	حـــ/ الاراضى

إقفال حـــ/ الشركة الجديدة فى حـــ/ رأس مال الشركاء

		من مذكورين
110000		حـــ/ رأس مال – وليد
140000		حـــ/ رأس مال – توني
	250000	الي حـــ/ الشركة الجديدة

وتكون أرصدة وليد وتوني فى الشركة الجديدة 110000 جنيه للشريك وليد، 140000 جنيه للشريك توني على التوالى.

ثالثا: قيود اليومية الواجب إجراءها فى دفاتر الشركة الجديدة

إثبات انتقال اصول وخصوم شركة نور وكامل للشركة الجديدة

		من مذكورين
50000		حـــ/ النقدية
40000		حـــ/ العملاء
70000		حـــ/ المخزون
120000		حـــ/ المبانى
		الى مذكورين
	70000	حـــ/ الدائنين
	5000	حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	122500	حـــ/ رأس مال – نور
	82500	حـــ/ رأس مال – كامل

إثبات انتقال أصول وخصوم شركة وليد وتوني للشركة الجديدة

		من مذكورين
20000		حـــ/ العملاء
30000		حـــ/ المخزون
150000		حـــ/ المبانى
50000		حـــ/ الاراضى
		الى مذكورين
	110000	حـــ/ رأس مال – وليد
	140000	حـــ/ رأس مال – توني

يمكن باستخدام البيانات المتاحة أيضا تصوير أهم الحسابات فى كل من سجلات شركة نور وكامل، ثم شركة وليد وتوني، وأخيرا الشركة الجديدة، وذلك على النحو التالى:

أولا: فى دفاتر شركة نور وكامل

حـــ / أرباح وخسائر إعادة التقدير

5000	إلي حـــ/ مخصص د.م. فيها	20000	من المباني(أرباح)
15000	إلى حـــ/ المخزون (خسائر)		
5000	إلى مذكورين(ربح إعادة التقدير)		
	2500 حـــ/ حقوق الشريك نور		
	2500 حـــ/ حقوق الشريك كامل		
20000		20000	

حـــ / الشركة الجديدة

50000	إلي حـــ/ النقدية	5000	من حـــ/ مخصص د.م. فيها
40000	إلي حـــ/ العملاء	70000	من حـــ/ الالتزامات
70000	إلي حـــ/ المخزون	**205000**	من حـــ/حقوق الشركاء (حسب الأرصدة)
120000	إلي حـــ/ المباني		**122500** حـــ/ حقوق نور
			82500 حـــ/ حقوق كامل
280000		280000	

حـــ/ حقوق الشركاء(القيم بآلاف الجنيهات)

نور	كامل		نور	كامل	
			120	80	رصيد رأس المال
122.5	**82.5**	حـــ/الشركة الجديدة	2.5	2.5	ربح إعادة تقدير
122.5	82.5		122.5	82.5	

<u>ثانيا: في دفاتر شركة وليد وتوني</u>

حـــ / الدائنين (الالتزامات)

60000	إلي حـــ/ النقدية	80000	رصيد
20000	إلى مذكورين(باقي الدائنين)		
	10000 حـــ/ حقوق الشريك وليد		
	10000 حـــ/ حقوق الشريك توني		
80000		80000	

حـــ / الشركة الجديدة

20000	إلي حـــ/ العملاء	**250000**	من حـــ/حقوق الشركاء (حسب الأرصدة)
30000	إلي حـــ/ المخزون		
150000	إلي حـــ/ المباني		**110000** حـــ/ حقوق وليد
50000	إلي حـــ/ الأراضي		**140000** حـــ/ حقوق توني
250000		250000	

حـــ/ حقوق الشركاء(القيم بآلاف الجنيهات)

وليد	توني		وليد	توني	
110	140	حـــ/الشركة الجديدة	100	100	رصيد رأس المال
			-	30	قرض توني
			10	10	الدائنين
110	140		110	140	

قائمة المركز المالي للشركة الجديدة

أولا: الأصول		
النقدية	50000	
العملاء	60000	
المخزون	100000	
المباني	270000	
الأراضي	50000	
إجمالي الأصول		530000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك نور	122500	
رأس مال الشريك كامل	82500	
رأس مال الشريك وليد	110000	
رأس مال الشريك توني	140000	
مخصص ديون مشكوك فيها	5000	
التزامات متنوعة	70000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		530000

تطبيقات الفصل الخامس

التطبيق الأول:

في أول يناير 2009 أتفق "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن علي تصفية الشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 600000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 3 : 2 : 1 علي التوالي، ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي.

وقد بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفي 15000 جنيه، وكانت التزامات الشركة في ذلك التاريخ 150000جنيه 20% منها ديون ممتازة، وكان رصيد النقدية بالشركة في ذلك التاريخ 50000جنيه، وقيمة الأصول الأخري في ذلك التاريخ 700000 جنيه، وقد أسفرت إجراءات التصفية عن بيع الأصول الأخري بمبلغ 550000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية لهذه الشركة.
2. تصوير الحسابات اللازمة.
3. إجراء قيود اليومية

التطبيق الثاني:

متولي، وسعيد، ونور شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 علي التوالي، وفي أول عام 2009 اتفق الشركاء الثلاثة على تصفية الشركة حيث بلغ رصيد النقدية في ذلك التاريخ 25000 جنيه، والأصول الأخرى 125000 جنيه، والالتزامات 50000جنيه (40% ممتازة)، فإذا علمت أن أنصبة الشركاء في رأس المال تماثل نسب توزيع

الأرباح والخسائر، وقد أسفرت عملية التصفية عن بيع الأصول بخسارة قدرها 25000 جنيه وبلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفى 5000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية لهذه الشركة.
2. تصوير الحسابات اللازمة.
3. إجراء قيود اليومية

التطبيق الثالث:

في أول يناير 2004 أتفق "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن علي تصفية الشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 600000جنيه مقسم بينهم بنسبة 2:3:5 علي التوالي ويقتسمون الأرباح والخسائر بنفس النسبة.

وقد بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفي 20000 جنيه، وكانت التزامات الشركة في ذلك التاريخ 150000جنيه 20% منها ديون ممتازة، وكان رصيد النقدية بالشركة في ذلك التاريخ 50000 جنيه.

فإذا علمت أن إجراءات التصفية أسفرت عن حصول الشريك محمد علي مبلغ 100000جنيه سدادا لباقي حقوقه بالشركة.

المطلوب:

1. تحديد ثمن بيع الأصول.
2. إعداد قائمة التصفية الفورية لهذه الشركة.
3. تصوير الحسابات اللازمة.
4. إجراء قيود اليومية

التطبيق الرابع:

أمينة ، ونعمة الله ، ومديحه شركاء في شركة " ميتو " توصية بسيطة ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وفي أول يناير 2002 اتفقوا على تصفية الشركة حيث ظهرت بعض الأرصدة في ذلك التاريخ علي النحو التالي:

250000 جنيه صافي المعدات، 30000 جنيه قرض الشركة للشريك المتضامن أمينة، 40000 جنيه قرض الشريك مديحه الموصي للشركة، 20000 جنيه جاري مديحه مدين (خسائر سبق توزيعها)، 150000 جنيه قرض برهن المعدات، 30000 جنيه فوائد مستحقة عليه، 200000 جنيه التزامات أخرى عادية، 100000جنيه رأس مال الشريك مديحه. فإذا علمت أنه تم بيع المعدات بمبلغ 140000 جنيه.

والمطلوب:

استخدام البيانات المتاحة السابقة في تحديد كل من:

1. أقصي ما يمكن أن تتحمله مديحه من خسائر قد تترتب علي عملية التصفية.
2. خسائر التصفية التي تستنفد حقوق مديحه في هذه الحالة.
3. المبلغ المسدد من قيمة القرض برهن وفوائده ضمن أولويات السداد.
4. مبلغ الديون العادية في ضوء البيانات السابقة.

التطبيق الخامس:

نور ، وكامل ، ومحمد شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي. وفى أول يناير 2008 اتفق الشركاء على تصفية الشركة تدريجيا حيث بلغ رصيد النقدية في ذلك التاريخ 15000

جنيه، والأصول الأخرى 305000 جنيه ، والالتزامات 75000جنيـه(منهـا 20% ديون ممتازة)، قرض نور المدين 30000 جنيه، قرض كامـل الـدائن 25000 جنيه، ورأس مال الشركاء 100000جنيه، 100000جنيـه، 50000 جنيه علي التوالي.

فإذا علمت أن أنه تم بيع أصول قيمتها الدفترية 105000 جنيه بمبلـغ 77000 جنيه، وبلغت مصاريف التصفية 2000 جنيه. فإذا علمت أن الشركاء اتفقوا علي الاحتفاظ برصيد نقدي 2000 جنيه لمواجهة أي مصروفات محتملة، وتوزيع أي نقدية متاحة أخرى بينهم مفترضين أن كافة الأصول الأخري غير المباعة تمثل خسارة افتراضية.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية في حدود البيانات المتاحة.
2. بيان كيفية توزيع النقدية في هذه الحالة.

التطبيق السادس:

متولي، وسعيد، ونور شركاء في شركة تـضامن يقتـسمون الأربـاح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، واتفقوا على تصفية الشركة حيث بلغ رصيد النقدية في ذلك التاريخ 40000 جنيه، والأصـول الأخـرى 170000 جنيه، والالتزامات 90000 جنيه(40% ممتازة).

فإذا علمت أن حقوق الشركاء في تاريخ التصفية كانت متساوية، وقـد أسفرت عملية التصفية عن بيع الأصول بمبلغ يعادل نصف قيمتها الدفترية في تاريخ التصفية، وبلغت مصاريف التصفية وأتعاب المـصفى 15000 جنيـه. وبفرض أن الشريك متولي معسر وباقي الشركاء موسرون.

والمطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية لهذه الشركة.
2. تصوير الحسابات اللازمة.
3. إجراء قيود اليومية

التطبيق السابع:

قررت شركة الشامي، والتركي (يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 علي التوالي) الاندماج مع شركة الصعيدي، والسوري (يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي). وذلك بهدف تكوين شركة تضامن جديدة بعنوان تجاري"الشامي وشركاه". وقد ظهرت قائمة المركز المالي لكل من الشركتين فى تاريخ الاندماج علي النحو التالي:

قائمة المركز المالي لشركة الشامي والتركي

أولا: الأصول		
النقدية	100000	
العملاء(صافي)	80000	
مخزون	160000	
مباني	200000	
إجمالي الأصول		<u>540000</u>
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك الشامي	240000	
رأس مال الشريك التركي	160000	
التزامات متنوعة	140000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		<u>540000</u>

قائمة المركز المالي لشركة الصعيدي والسوري

أولا: الأصول		
النقدية	120000	
العملاء(صافي)	40000	
مخزون	60000	
مباني(صافي)	300000	
أراضي	100000	
إجمالي الأصول		620000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك الصعيدي	200000	
رأس مال الشريك السوري	260000	
التزامات متنوعة	160000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		620000

وقد اتفق الشركاء الأربعة علي الآتي:

- انتقال جميع أصول والتزامات شركة الشامي والتركي مع إعادة تقدير العملاء بمبلغ 70000 جنيه، والمخزون بمبلغ 140000 جنيه، والمباني بمبلغ 240000 جنيه.
- أن تقوم شركة الصعيدي والسوري بسداد ما عليها من التزامات باستخدام ما يتوافر لديها من نقدية متاحة، وأن يقوم الشريك الصعيدي بسداد باقي الالتزامات من أمواله الخاصة.
- قرر الشركاء أن القيم السوقية العادلة لأصول شركة الصعيدي والسوري لا تختلف عن القيمة الدفترية لها.

- أن يقتسم الشركاء الأربعة الأرباح والخسائر فى الشركة الجديدة بالتساوى بعد احتساب فائدة علي رأس مال الشركاء بمعدل 8% سنويا.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات اتفاق الاندماج في دفاتر كل من الشركتين، وكذلك في دفاتر الشركة الجديدة.
2. تصوير الحسابات اللازمة في دفاتر كل من الشركتين.
3. إعداد قائمة المركز المالي للشركة الجديدة بعد الاندماج مباشرة.

التطبيق الثامن:

اتفق الشركاء المتضامنون بركات وأبو تريكة ومتعب على تصفية شركتهم، وبلغ إجمالي أصول الشركة فى تاريخ التصفية 890000 جنيه منها 80000 نقديه. بينما بلغت جملة الالتزامات 270000 جنيه، ورأس مال الشركاء الثلاثة 60000، 290000، 270000 جنيه علي التوالي.

فإذا علمت أن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 3 : 2 على التوالى، وقد تم بيع أصول الشركة فى مقابل مبلغ 634000 جنيه، وبلغت مصروفات وأتعاب التصفية 24000 جنيه.

المطلوب:

إعداد قائمة التصفية وكذلك قيود اليومية وحسابات التصفية بإفتراض أن جميع الشركاء موسرين.

التطبيق التاسع:

بإستخدام نفس بيانات التطبيق السابق، وبافتراض أن إلتزامات الشركة وقدرها 270000 تضمنت 70000 ديون ممتازة.

المطلوب: إعداد قائمة التصفية وكذلك قيود اليومية وحسابات التصفية.

التطبيق العاشر:

بإستخدام نفس بيانات التطبيق السابق، وبإفتراض أن الأصول الشخصية للشريك بركات بلغت 370000 في حين بلغت التزاماته الشخصية 360000 جنيه.

المطلوب:

إعداد قائمة التصفية وكذلك قيود اليومية وحسابات التصفية.

التطبيق الحادي عشر:

في أول يناير 2009 قرر الشركاء عامر وشاكر وماهر الشركاء فـي شـركة تضامن تصفية شركة الأشخاص القائمة بينهم، وقد تضمنت قائمة المركز المالي للشركة فى ذلك التاريخ ما يلى:

- نقدية 60000 جنيه، وأصول أخري غير نقدية 740000 جنيه.
- إلتزامات للغير 190000 جنيه(تتضمن أجور مستحقة عـن 4 شـهور قيمتها 40000 جنيه).
- رأس مال الشركاء الثلاثة 180000 ، 270000 ، 160000 جنيه علي التوالي.
- جميع الشركاء موسرون ونسب توزيع الأرباح والخـسائر 3 : 3 : 4 على التوالي.

المطلوب:

1 – تحديد أقصى خسارة يستوعبها رأس مال الشريك ماهر.

2 – إعداد قائمة التصفية إذا بلغت خسائر التصفية 400000 جنيه.

إتطبيق الثاني عشر:

بإستخدام أرقام التطبيق السابق. وبافتراض أنه تم بيع أصول الـشركة علـي النحو التالي:

- خلال شهر يناير 2009 تم بيع أصول أخري قيمتها الدفترية 190000 جنيه مقابل مبلغ 150000 جنيه، وقد بلغت مصاريف واتعاب التصفية 10000 جنيه تم سدادها نقدا في شهر يناير.
- خلال شهر فبراير 2009 تم بيع أصول لهـا قيمـة دفتريـة قـدرها 175000 جنيه بربح قدره 45000 جنيه، وقد بلغت مصاريف واتعاب التصفية 20000 جنيه تم سدادها نقدا في شهر فبراير.
- خلال شهر مارس تم بيع باقى الأصول مقابل 280000 جنيه.

وبفرض أن الشركاء قد إتفقوا على توزيع النقدية المتاحة فى نهاية كل شهر.

المطلوب:

إعداد جدول التصفية التدريجية للشركة موضحا كيفية التصرف فـي النقديـة الخاصة بكل دفعة منها علي حدة..

التطبيق الثالث عشر:

نظراً لإعسار شركة الأقمشة الحديثة وللوضع المـالى السـيء الـذى وصلت إليه الشركة نتيجة الخسائر المتكرره مـن السـنوات السـابقة. قـرر الشركاء مسعد وسعيد تصفية الشركة حتى يتم سداد الديون المستحقة للـدائنين من حصيلة بيع الأصول. وقد بلغت أصـول الـشركة فـى تـاريخ التـصفية 310000 جنيه (منها 20000 جنيه نقدية) بينما بلغت الالتزامات القائمة علـى الشركة 350000 (تشمل 150000 مصروفات وإيجار مستحق والباقى ديون عادية). كما بلغ رصيد رأس مال الشريك مسعد 110000(دائن) بينمـا كـان رصيد رأس مال الشريك سعيد 150000(مدين).

وبفحص الثروة الشخصية لكل شريك تبـين أن الأصـول الشخـصية (بخلاف الحصة فى الشركة) للشريك سعيد 410000 جنيه ولـلـشريك مـسعد

164000 جنيه بينما الالتزامات الشخصية لكلاهما كانت 340000 جنيه، 373000 جنيه علي التوالي. وبفرض أن الشريكان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى. وأنه تم بيع الأصول الأخري بمبلغ 200000 جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة التصفية الفورية.

التطبيق الرابع عشر:

افترض في التطبيق السابق أن الأصول الشخصية للشريك سعيد بخلاف حصته فى الشركة كانت 175000 فقط.

المطلوب: إعداد قائمة التصفية الفورية. وتحديد نسبة السداد للدائنين " نصيب الجنيه من أموال التفليسة" فى هذه الحالة.

التطبيق الخامس عشر:

المطلوب: اختيار الإجابة الصحيحة فى كل من الحالات التالية:

1 - ظهرت قائمة المركز المالي لشركة أحمد وباسم وجمال والذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 1 : 1 علي التوالي كما يلي:

أولا: الأصول		
النقدية	80000	
الأصول الأخري	280000	
إجمالي الأصول		360000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك أحمد	100000	
رأس مال الشريك باسم	100000	
رأس مال الشريك جمال	20000	
التزامات متنوعة	140000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		360000

وقد إتفق الشركاء على تصفية الشركة بعد بيع الأصول. فإذا علمت أنه تم بيع الأصول الأخرى بمبلغ 160000 فإن المبلغ الذى سيحصل عليه الشريك أحمد نتيجة التصفية وذلك بإفتراض أن جميع الشركاء موسرين يكون:

(أ) 25000. (ب) 26000. (جـ) 28000. (د) 100000 جنيه.

2 – فيما يلى الميزانية العمومية لشركة أسوان التجارية والتى يقتسم شركاؤها إيهاب وسلامه وعماد أرباحها وخسائرها بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالى:

أولا: الأصول		
النقدية	90000	
قرض إيهاب	30000	
الأصول الأخري	820000	
إجمالي الأصول		940000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك إيهاب	300000	
رأس مال الشريك سلامة	200000	
رأس مال الشريك عماد	190000	
قرض الشريك عماد	40000	
التزامات متنوعة	210000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		940000

فإذا علمت أنه قد تم بيع الأصول الأخرى بمبلغ 600000 جنيه فإن المبلغ الذى يحصل عليه الشريك إيهاب نتيجة التصفية يكون:

(أ) 170000. (ب) 182000. (جـ) 212000. (د) 300000 جنيه.

3 – ظهرت الميزانية العمومية لشركة منى ومها ومنال واللائى يقتسمن الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالى على النحو التالى:

أولا: الأصول		
النقدية	50000	
الأصول الأخري	850000	
إجمالي الأصول		900000
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية		
رأس مال الشريك مني	150000	
رأس مال الشريك منال	250000	
رأس مال الشريك مها	250000	
التزامات متنوعة	250000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		900000

ولقد قررت الشريكات الثلاث تصفية الشركة، وأسفرت نتيجة إجراءات التصفية عن قيام الشريكة منى بدفع رصيد رأس مالها المدين(نتيجة التصفية بخسائر) والذى بلغ 10000 جنيه. وبافتراض أن مصاريف التصفية بلغت 20000 جنيه. فإن ثمن بيع الأصول الأخرى عند التصفية يكون:

(أ) 470000. (ب) 450000. (جـ) 430000. (د) 500000 جنيه.

4 – افترض في الحالة السابقة أن ثمن بيع الأصول 400000 جنيه، وأن الشريكة مني تعتبر شريكا موصيا فإن كل من الشريكتان منال ومها سوف يتحملان نيابة عن الشريك الموصي مني معا ومناصفة مبلغ قدره:

(أ) 30000. (ب) 34000. (جـ) 115000. (د) 118000 جنيه.


UNIVERSITY EDUCATION FOR PRINTING, PUBLISHING AND DISTRIBUTION HOUSE OF
دار التعليم الجامعى
١٢ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار -ميامى - الإسكندرية -ج.م.ع
تليفاكس: ٠٣/٥٥٦٣٩٦١١ موبايل: ٠٠٢/٠١٠٠١٨٣١٧٩٦
٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩ Email : dartalemg@yahoo.com